

UNIVERSIDAD DE SALAMANCA - FACULTAD DE DERECHO

DEPARTAMENTO DE DERECHO ADMINISTRATIVO,

FINANCIERO Y PROCESAL

DOCTORADO EN DERECHOS Y GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE



TESIS DOCTORAL

LAS OBLIGACIONES

DE LOS SUSTITUTOS Y DE LOS RESPONSABLES TRIBUTARIOS

ESTUDIO COMPARADO DE LOS DERECHOS ESPAÑOL Y BRASILEÑO

DIRECTOR

PROFESOR TITULAR (ACREDITADO CATEDRÁTICO)

DOCTOR JOSÉ MARÍA LAGO MONTERO

DOCTORANDO

LEANDRO PAULSEN

2011

DEDICATÓRIA

Para mi esposa Larissa y para mis hijos Bernardo, Ana Vitória y Francisco, que veniram conmigo vivir y estudiar en Salamanca durante el período de docencia del Doctorado, compartiendo el sueño de conquistar más experiencia y más cultura.

AGRADECIMIENTOS

Al Profesor Eusebio Gonzáles Garcia, *in memoriam*, porque soy muy grato por el incentivo, por la confianza y por las lecciones que me ha dedicado, y porque sé que, de el plano superior donde está, por cierto que se alegrará con la conclusión de más una tesis doctoral de uno de sus alumnos.

Al Profesor José María Lago Montero, que mucho admiro por su raciocínio perspicaz y por la manera simple, abierta y disponible con que siempre me ha orientado.

A los jueces del *Tribunal Regional Federal da 4ª Região* que me concedieron licencia para venir a España hacer mis estudios, sin lo que esto tudo sería inviable.

SUMÁRIO

ABREVIATURAS	10
INTRODUCCIÓN	14
PARTE I – LOS CONCEPTOS DE SUSTITUCIÓN Y DE RESPONSABILIDAD	20
1. LOS CONCEPTOS JURÍDICOS	20
a) Las palabras y los conceptos	20
b) Los conceptos dogmáticos y teóricos	22
2. LOS CONCEPTOS TRIBUTARIOS	23
a) La autonomía del Derecho Tributario ante a la unidad del Sistema Jurídico.....	23
i. Las imposiciones tributarias como obligaciones jurídicas	24
ii. La autonomía del Derecho Tributario y de la obligación tributaria.....	27
iii. La unidad del sistema jurídico	30
iv. Las relaciones entre el Derecho Civil y el Derecho Tributario en materia de obligaciones y de responsabilidad	31
b) La sustitución y la responsabilidad tributarias como institutos afines	34
3. CONCEPTO DE SUSTITUCIÓN TRIBUTARIA	35
a) El sentido léxico de la expresión <i>sustitución</i>	35

b) La utilización del termo “sustitución” en el Derecho de Obligaciones	37
c) La elaboración doctrinaria del concepto de sustitución tributaria	40
4. CONCEPTO DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA	49
a) Diversas acepciones de la expresión <i>responsabilidad</i>	49
b) La responsabilidad en el Derecho de Obligaciones	53
c) La responsabilidad en el Derecho Tributario	64
PARTE II – LA SUSTITUCIÓN Y LA RESPONSABILIDADE EN LOS DERECHOS ESPAÑOL Y BRASILEÑO	78
1. LOS ESTUDIOS DE DERECHO COMPARADO	78
2. LA SUSTITUCIÓN TRIBUTARIA EN EL DERECHO COMPARADO	82
a) El contenido de la sustitución tributaria según los Derechos alemán, italiano y portugués	82
i. La sustitución tributaria en el Derecho Alemán	82
ii. La sustitución tributaria en el Derecho Italiano	86
iii. La sustitución tributaria en el Derecho Portugués.....	97
b) El contenido de la sustitución tributaria en el Derecho Español	101
i. La sustitución en la Ley General Tributaria de 1963 (Ley 230/63)	101
ii. La sustitución en la Ley General Tributaria de 2003 (Ley 58/03)	102
iii. La doctrina	104
iv. La jurisprudencia	116

c) El contenido de la sustitución tributaria en el Derecho Brasileño	125
i. La sustitución en el <i>Código Tributario Nacional</i> (Ley 5.172/1966)	125
ii. La doctrina	128
iii. La jurisprudencia	146
3. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA EN EL DERECHO COMPARADO	162
a) El contenido de la responsabilidad tributaria según los Derechos alemán, italiano y portugués.....	162
i. La responsabilidad tributaria en el Derecho Alemán ..	162
ii. La responsabilidad tributaria en el Derecho Italiano .	167
iii. La responsabilidad tributaria en el Derecho Portugués .	171
b) El contenido de la responsabilidad tributaria en el Derecho Español	175
i. La responsabilidad en la Ley General Tributaria de 1963 (Ley 230/63)	175
ii. La responsabilidad en la Ley General Tributaria de 2003 (Ley 58/03)	177
iii. La doctrina	180
iv. La jurisprudencia	190
c) El contenido de la responsabilidad tributaria en el Derecho Brasileño	202
i. La responsabilidad en el <i>Código Tributario Nacional</i> (Ley 5.172/1966)	202
ii. La <i>Portaria PGFN 180/2010</i> y la <i>Portaria RFB 2.284/2010</i>	209

iii. La doctrina	213
iv. La jurisprudencia	217
PARTE III – LOS FUNDAMENTOS Y LOS LÍMITES DE LA SUSTITUCIÓN Y DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIAS	242
1. LOS FUNDAMENTOS DE LAS OBLIGACIONES DEL SUSTITUTO Y DEL RESPONSABLE	242
a) El deber de colaborar con la tributación	243
i. La tributación como instrumento de la sociedad	243
ii. Del deber fundamental de pagar tributos a el deber fundamental de colaboración con la administración	247
iii. El llamamiento a contribuir es el eje central, pero no prescinde del establecimiento de otras obligaciones y deberes necesarios a la tributación	251
b) El principio de la practicabilidad de la tributación	255
2. LOS LÍMITES A LA SUSTITUCIÓN Y A LA RESPONSABILIDAD	263
a) La legalidad como requisito formal	267
b) La capacidad contributiva del contribuyente	271
c) La razonabilidad de la colaboración	275
d) La proporcionalidad de la colaboración	282
PARTE IV – LA NATURALEZA DE LAS OBLIGACIONES DEL SUSTITUTO Y DEL RESPONSABLE TRIBUTARIOS	298
1. LA CLASIFICACIÓN DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS.....	298
a) Criterios de clasificación	298
b) Obligaciones contributivas <i>versus</i> obligaciones o deberes no contributivos o formales	303

c) Las obligaciones no contributivas del propio contribuyente y de otras personas	305
d) El contenido de las relaciones no contributivas: el hacer como eje central	306
2. LA AUTONOMÍA DE CADA TIPO DE OBLIGACIÓN.....	309
a) El equívoco basado en el enfoque o perspectiva exclusivos de la relación contributiva	310
b) ¿Es útil la tradicional pregunta sobre si los terceros son sujetos pasivos?	313
3. LAS MÚLTIPLES OBLIGACIONES INHERENTES A LAS POSICIONES DEL SUSTITUTO Y DEL RESPONSABLE Y SU NATURALEZA NO CONTRIBUTIVA.....	319
a) Las obligaciones de hacer	320
b) Las obligaciones de garantía personal	322
c) Las prerrogativas y el derecho de resarcimiento ante el contribuyente	328
d) El carácter no contributivo de las obligaciones del sustituto y del responsable tributarios	329
PARTE V – LA TECNICA NORMATIVA Y LA DINÁMICA DE LAS RELACIONES DE SUSTITUCIÓN Y DE RESPONSABILIDAD	331
1. LOS PRECEPTOS Y LAS NORMAS DE SUSTITUCIÓN Y DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIAS	331
2. LA NORMA Y LA DINÁMICA DE LA SUSTITUCIÓN TRIBUTARIA	341
a) El presupuesto de hecho de la sustitución tributaria	341
i. La sustitución presupone la obligación del contribuyente	341
ii. El deber de pago surge directamente para el sustituto.....	342

b) ¿El conseqüente es una obligación de pagar o de hacer?	343
c) ¿Es esclarecedor decir que el sustituto es mismo obligado “en lugar” del contribuyente?	344
d) ¿La efectiva posibilidad de resarcirse es determinante de la validez de la atribución de sustitución?.....	348
3. LA NORMA Y LA DINÁMICA DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA	350
a) El presupuesto de hecho de la responsabilidad	350
i. La responsabilidad tributaria adviene del incumplimiento de deber propio	353
ii. La responsabilidad tributaria presupone el incumplimiento de obligación de otro	355
iii. La necesidad de verificación del presupuesto de hecho específico y de su declaración con derecho de defensa.	356
b) ¿Es esclarecedor decir que el responsable es obligado “junto” al contribuyente?	359
c) ¿La efectiva posibilidad de resarcirse es determinante de la validez de la atribución de responsabilidad tributaria? ...	364
CONCLUSIÓN.....	371
BIBLIOGRAFÍA CITADA	399
JURISPRUDENCIA CITADA	418

ABREVIATURAS

AC – *Apelação Cível*

ADC – *Ação Direta de Constitucionalidade*

ADI – *Ação Direta de Inconstitucionalidade*

ADPF – *Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental*

AEAT – *Agencia Estatal de Administración tributaria*

AgRg – *Agravo Regimental*

AO – *Abgabenordnung*

CC – *Código Civil*

CE – *Constitución Española*

CPC – *Código de Processo Civil*

CPPT - *Código de Procedimento e de Processo Tributário*

CF – *Constituição Federal*

CR – *Constituição da República*

CT - *Cronica Tributaria*

CTN – *Código Tributario Nacional*

DIMOB – *Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias*

DJU – *Diário da Justiça da União*

DPR – *Decreto del Presidente della Repubblica*

FA – *Finanzamt*

EBF - *Estatuto dos Benefícios Fiscais*

Ed. - Editora

EREsp – *Embargos no Recurso Especial*

EStG - *Einkommensteuergesetz*

e.g. – *exempli gratia*

ICMS – *Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação*

IN – *Instrução Normativa*

LC – *Lei Complementar*

LGT – *Ley General Tributaria*

LGTP – *Lei Geral Tributária portuguesa*

LJCA – *Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*

LSA – *Ley de Sociedades Anónimas*

MG – *Minas Gerais*

Min - *Ministro*

n./ n^o – número

Op. Cit – opus citatum/opere citato

p. – página

PGFN – *Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional*

RDDT – *Revista Dialética de Direito Tributário*

RDP – *Revista de Direito Público*

RDT – *Revista de Direito Tributário*

RE – *Recurso Extraordinário*

REDF – *Revista española de Derecho Financiero*

REsp – *Recurso Especial*

RET – *Revista de Estudos Tributários*

RFB – *Secretaria da Receita Federal do Brasil*

RGIT – *Regime Geral das Infracções Tributárias*

RFDT – *Revista Fórum de Direito Tributário*

RMS – *Recurso em Mandado de Segurança*

RS – *Rio Grande do Sul*

RT – *Editora Revista dos Tribunais*

SP – *São Paulo*

SRFB – *Secretaria da Receita Federal do Brasil*

STJ – *Superior Tribunal de Justiça*

STF – *Supremo Tribunal Federal*

STF – Sentencia del Tribunal Supremo

TC – Tribunal Constitucional

TEAC – Tribunal Económico-Administrativo Central

TEAR - Tribunal Económico-Administrativo Regional

TJ – *Tribunal de Justiça*

TRF – *Tribunal Regional Federal*

T. - *Turma*

Vol. – Volumen

INTRODUCCIÓN

Esta tesis de doctorado cuida de enjundiosas cuestiones respecto las obligaciones de los sustitutos y de los responsables tributarios, teniendo como referencia principal los ordenamientos jurídicos español y brasileño.

El objeto de este trabajo situase en el universo del Derecho Tributario y, en particular, en la perspectiva de los derechos y garantías de las personas ante el Estado titular tanto del poder como de la competencia tributaria. Estamos, por lo tanto, circunscritos al área de concentración del programa de doctorado de la Universidad de Salamanca.

Todavía, hemos utilizado muchos elementos de teoría del derecho y de derecho del estado, con base en nuestros estudios de maestría en la *Universidade Federal do Rio Grande do Sul*, en Brasil. La consideración de la distinción entre preceptos y normas y la relación entre los diversos rangos del derecho ante la unidad del sistema, así como la necesidad de la coordinación de los derechos fundamentales a través de la razonabilidad y de la proporcionalidad, por ejemplo, nos ha permitido plantear cuestiones relevantes para la comprensión de las normas de sustitución y de responsabilidad y de sus fundamentos constitucionales.

Trabajamos en conjunto las figuras de los sustitutos y de los responsables porque intentamos demostrar que entre ellas hay más puntos de contacto que diferencias, ya que sustitutos y responsables ambos son llamados a contribuir con la recaudación de los tributos en relaciones de naturaleza no contributiva.

La finalidad es analizar las posición jurídica compleja de los sustitutos y de los responsables, de modo a bien comprender cada una de las múltiples obligaciones que implican, su justificación constitucional y sus límites.

Para tanto, indagamos en la legislación, la doctrina y la jurisprudencia españolas y brasileñas, así como buscamos elementos aún de otros ordenamientos jurídicos. Aunque supimos que el instituto de la sustitución tributaria, por ejemplo, ha tenido origen en Gran Bretaña en el comienzo del Siglo XVIII, como advierte PARLATO en el *Tratatto di Diritto Tributário* coordinado por AMATUCCI, TRZASKALIK y por el memorable EUSEBIO GONZÁLEZ GARCIA, intentamos estar atentos para los ordenamientos de la familia romano-germánica y, por lo tanto, de la Europa continental que a nosotros parecen tener mayor desarrollo en materia tributaria, o sea, para los derechos alemán, italiano y español. También analizamos el derecho portugués, pues su legislación incorpora muchos avances teóricos del derecho europeo como un todo.

Para que se pueda bien comprender un instituto jurídico, seguro que es importante saber sus orígenes historicas, las primeras referencias al mismo en la doctrina y su adecuada ubicación entre los ramos del Derecho. También vale investigar como ha evolucionado la legislación a su respecto, como aparece en la práctica, cual es la problemática actual y como los tribunales la resuelven. La comparación entre los ordenamientos y la doctrina de diversos países es también bastante útil para obtener una visión amplia del mismo. Aunque supimos que no se debe ni se puede hacer simples transposición del derecho extranjero para el derecho nacional de cada país como se fuera directamente aplicable, también es cierto, por otro lado, que el conocimiento de la potencialidad y de los problemas que el instituto tiene y suscita en otros lugares es bastante enriquecedor y, a lo mejor, capaz de traer contribuciones para la comprensión y aplicación de los derechos nacionales.

Sin embargo, para dar un paso adelante y, quién sabe, hacer alguna contribución para el desarrollo de los institutos estudiados, la comprensión del estado de cosas es sólo el punto de partida. Importante, sin duda, pero insuficiente. La verificación del rigor de la visión que tenemos de la materia y la identificación de eventuales adecuaciones que sean útiles para su aún mejor aplicación dependen de un análisis con el carácter más crítico posible. Nuestras actividades diarias como juez en un tribunal especializado en materia tributaria, como profesor y como autor de diversos libros respecto a los diversos puntos importantes del Derecho Tributario nos han facilitado un poco la tarea de identificar lo que es más relevante y lo que carece de mejor explicación.

Además, estudio crítico es justo lo que se espera de las universidades en sus actividades de investigación, en particular en los cursos de doctorado. Procuramos realizarlo, aunque corriendo el peligro de incurrir en equívocos, de juzgar mal, de sustituir el supuesto error ajeno por nuestro propio error. La tarea es difícil, pero necesaria.

Para el análisis, buscamos mirar las figuras del sustituto y del responsable desde otras perspectivas que no solamente como simples terceros frente al hecho imponible y a la relación contributiva que impone al contribuyente la obligación de pagar tributo. Ponemos el enfoque, de una parte, en el deber de colaboración de todos para con la Administración Tributaria y, de otra, en las personas mismas del sustituto y del responsable de modo a observar la pluralidad, naturaleza y extensión de sus obligaciones y deberes.

En la Parte I, empezamos el trabajo cuidando de las cuestiones conceptuales, punto de partida para la posterior profundización del estudio. Analizamos la noción de concepto y las acepciones de los términos sustitución y responsabilidad para, entonces, mirar su empleo jurídico. De la ubicación de la materia en el Derecho de Obligaciones vamos a su específico y estricto sentido

en el Derecho Tributario, culminando con la revisión de la elaboración doctrinaria en las obras de los tributaristas historicamente más influyentes, con atención a las características fundamentales de cada figura.

En seguida, en la Parte II, miramos el contenido de los institutos de la sustitución y de la responsabilidad tributaria en diversos países, con especial atención para los derechos español y brasileño. Así es que es posible saber lo que se practica en el derecho tributario a tal título, comparando el modo como la sustitución y la responsabilidad aparecen en cada sistema para la identificación de los rasgos comunes y de los puntos de divergencia.

La Parte III es dedicada al apuntamiento del fundamento de las obligaciones del sustituto y del responsable. En ella, se estudia el deber de todos de colaborar con la recaudación y como esto se relaciona con el principio de la practicabilidad de la tributación, teniendo en cuenta que la colaboración visa a evitar el incumplimiento y facilitar la recaudación de los tributos. Así se puede tener presente lo que legitima la utilización de tales instrumentos. Importante, también, es el análisis de los límites para la utilización de estos institutos, de entre ellos la razonabilidad y la proporcionalidad, principios aplicables a todos los supuestos, incluso para la coordinación de derechos.

En la Parte IV es investigada la naturaleza de las múltiples obligaciones que las posiciones jurídicas de sustitución y de responsabilidad envuelven, subrayándose su autonomía y su carácter no contributivo, ora formal, ora de garantía personal del crédito. Cuestionamos la utilidad de la expresión “tercero” y de la pregunta sobre el “sujeto pasivo”.

Por fin, en la última parte de la tesis, la Parte V, estudiamos la técnica normativa y la dinámica de las relaciones de sustitución y de responsabilidad tributarias. Distinguimos los preceptos de las normas, incluso aquellas

implícitas, para poder bien identificar todas las relaciones generadas por sus supuestos. Miramos, entonces, el presupuesto de hecho y como se encadenan las diversas relaciones jurídicas que envuelven el sustituto y el responsable. Esta perspectiva dinámica permite, por ejemplo, que se destaque la infracción a deberes formales del responsable, fundados en el deber mayor de colaboración con las Agencias Tributarias, como presupuesto de hecho de la responsabilidad y el incumplimiento de la prestación por el contribuyente como su condición. Así es posible contestar cuestiones críticas sobre estos institutos jurídicos, como si el sustituto es también sujeto pasivo de la obligación de pagar tributo, si es mismo obligado “en lugar” del contribuyente y si la posibilidad de resarcimiento es determinante de su legitimidad. Relativamente a la responsabilidad, analizamos la necesidad de verificación de su presupuesto de hecho específico y si es mismo obligado “junto” al contribuyente, así como si de la efectiva posibilidad de resarcirse depende su legitimidad.

Para el derecho brasileño, no tengo dudas de que la perspectiva sugerida es de mucha utilidad y innovación, teniendo en cuenta que hasta hoy no son claros para la doctrina y para la jurisprudencia brasileñas los aspectos específicos de las normas de sustitución y de responsabilidad, bien como sus implicaciones dinámicas o de procedimiento.

Para el derecho español, más desarrollado en la comprensión de estos institutos, la utilidad pienso que está en la profundización del análisis de los fundamentos de estos institutos y en la utilización de la razonabilidad y de la proporcionalidad para su control, así como en la mayor aproximación de la sustitución con la responsabilidad, identificando su naturaleza común.

Desde ya, subrayamos que nuestras limitaciones personales pueden tener llevado a conclusiones que no sean las más exactas o precisas, de modo que eventual contribución de este trabajo para el estudio de la materia a lo

mejor está más en las perspectivas suscitadas que en las conclusiones a que llegamos.

PARTE I

LOS CONCEPTOS DE SUSTITUCIÓN Y DE RESPONSABILIDAD

1. LOS CONCEPTOS JURÍDICOS

a) Las palabras y los conceptos

Palabras son signos para la comunicación entre las personas. Signos arbitrariamente definidos por convención. Todavía, en si no significan nada. Son trazos de tinta sobre el papel o de cor en una pantalla, productos de la reproducción de otros signos más sencillos y sin sentido que son los caracteres del alfabeto.

Así, cuando hablamos de “tributo”, por ejemplo, podríamos estar utilizando cualquier otra palabra en su lugar, desde que hubiese consenso sobre su significación. Podríamos, por ejemplo, utilizar la palabra exacción, contribución, impuesto si las pudiéramos atribuir el mismo significado y si no quisiéramos que significasen nada distinto, ni más amplio ni más restricto. La vaguedad e indeterminación de las palabras, además, es algo corriente.

Por esto, es tan importante, en un trabajo académico, tomar mucho cuidado con las palabras aisladas.

No podemos atenernos a una concepción esencialista del language. La concepción convencionalista atiende mejor a la naturaleza de la comunicación humana y, en especial, a la naturaleza de objeto jurídico.¹ El derecho es

¹ “... a caracterização de um conceito desloca-se da pretensão de se buscar a natureza ou essência de alguma coisa (que é a mesa?) para a investigação sobre os critérios vigentes no uso comum para usar uma palavra (como se emprega ‘mesa?’).” (FERRAZ JUNIOR, Tercio

mutante, su práctica está en constante evolución, sea por fuerza de las innovaciones legislativas como de las innovaciones interpretativas y aplicativas a la luz de los valores de cada sociedad en cada momento de la historia. No es invariable: el movimiento es su realidad.

Además, la propia investigación del sentido convencional de las palabras es muy compleja.

Hay que buscar el sentido que se le atribuyen los diversos autores, para disminuir el riesgo de hablar de cosas diferentes bajo el mismo título. En fin, es esencial buscar los conceptos que están por detrás de las palabras.

Conceptos son definiciones sobre las características esenciales de un objeto, sea éste una cosa, un sentimiento o un instituto jurídico.

Para el análisis de la veracidad de un concepto, es fundamental hacer un test de falibilidad. Es decir, verificar si corresponden a las características efectivas del objeto que se intenta definir teniendo en cuenta situaciones reales, concretas.

En el derecho, tenemos más dificultad que en otras áreas del conocimiento, pues el derecho no tiene una realidad física, no pertenece al mundo de los fenómenos naturales. Así, no hay como comprobar por el análisis de los hechos, si algún concepto es correcto o no.

El derecho es producto de la cultura, es una creación humana. Entonces, en el derecho no se trabaja con la ideas de verdad o mentira, todavía si con las de lo que tiene o no legitimidad. En materia jurídica, la corrección o no de un concepto es determinada en función de los trazos específicos del régimen normativo respectivo.

Sampaio. Introdução ao Estudo do Direito: Técnica, Decisão, Dominação. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 36)

Para buscar lo mejor concepto de cada instituto jurídico, tenemos que poner el foco en las fuentes del derecho. Si, pues estas es que podrán servir de referencia para las definiciones. Las fuentes primarias del derecho son la legislación y la jurisprudencia: el derecho puesto y las normas impuestas por los tribunales bajo tal legislación. Así es que podemos llegar a conceptos descriptivos conforme cada ordenamiento jurídico.

Aunque la determinación de la norma jurídica no se restrinja a la interpretación de texto normativo, es cierto que si depende de esto y que los institutos jurídicos referidos tienen un contenido normativo presupuesto.

b) Los conceptos dogmáticos y teóricos

Todavía no es suficiente a los juristas la descripción de institutos jurídicos tal y como aparecen en las leyes. No es suficiente el trabajo dogmático, que se atiene a los límites de la orden vigente.²

El trabajo de los juristas es más complejo. Es que todos buscamos evolucionar, desarrollar los institutos jurídicos para que sean instrumentos normativos cada vez mejores a la realización de los ideales de seguridad y de justicia.

² “Ao contrário das disciplinas zetéticas, cujas questões são infinitas, as dogmáticas tratam de questões finitas. Por isso podemos dizer que elas são regidas pelo que chamaremos de princípio da proibição da negação, isto é, princípio da não-negação dos pontos de partida de séries argumentativas ou ainda princípio da inegabilidade dos pontos de partida (Lugmann, 1974). Um exemplo de premissa desse gênero, no direito contemporâneo, é o princípio da legalidade, inscrito na Constituição, e que obriga o jurista a pensar os problemas comportamentais com base na lei, conforme à lei, para além da lei, mas nunca contra a lei. Já falamos dessa característica da dogmática. Ela explica que os juristas, em termos de um estudo estrito do direito, procurem sempre compreendê-lo e torná-lo aplicável dentro dos marcos da ordem vigente. Essa ordem que lhes aparece como um dado, que eles aceitam e não negam, é o ponto de partida inelutável de qualquer investigação. Ela constitui uma espécie de limitação, dentro da qual eles podem explorar as diferentes combinações para a determinação operacional de comportamentos juridicamente possíveis.” (FERRAZ JUNIOR, op. cit., 2001, p. 48)

Así es que se tiene que atentar también para las eventuales inconsistencias de las leyes, su ineficiencia y su desconformidad con los principios mayores que inspiran toda la creación jurídica. Tal análisis es más complejo porque presupone una gran comprensión de la finalidad de los institutos, de su naturaleza y de sus relaciones con todo el ordenamiento.

Envolve una crítica sobre el discurso jurídico.

Como esclarece RICCARDO GUASTINI: “O trabalho dos juristas dogmáticos é, tipicamente, uma atividade de interpretação, manipulação e sistematização do discurso legislativo. O trabalho dos teóricos, por sua vez, é uma reflexão crítica acerca do discurso dos juristas: exatamente uma metajurisprudência ou filosofia da ciência jurídica.”³

Es fundamental, por lo tanto, estudiar el concepto de sustitución y de responsabilidad tributarias en las dos perspectivas, partiendo de los conceptos dogmáticos para llegar a los conceptos teóricos. Así, podemos identificar con más claridad el contenido de nuestra investigación y desarrollarlo.

2. LOS CONCEPTOS TRIBUTARIOS

a) La autonomía del Derecho Tributario ante a la unidad del Sistema Jurídico

Para estudiar la sustitución y la responsabilidad en el Derecho Tributario es importante investigar, preliminarmente, la caracterización de las obligaciones tributarias como obligaciones jurídicas y la autonomía que le es atribuída, de modo que conviene tener en cuenta sus relaciones con el Derecho de Obligaciones y sus peculiaridades.

³ GUASTINI, Riccardo. Das Fontes às Normas. Tít. Original: Dalle fonti alle Norme. Traducción de Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 382.

i. Las imposiciones tributarias como obligaciones jurídicas

Ha sido la sumisión del Estado al Derecho y el consecuente desarrollo del principio jurídico del Estado de Derecho Democrático lo que ha permitido poner la tributación en el ámbito de las relaciones jurídicas obligacionales: de un lado el acreedor y de otro el deudor, conforme la ley aprobada por los representantes del pueblo.

Seguro que la historia de los límites a la tributación es plurisecular. Efectivamente, muchas declaraciones de derechos han hecho referencia expresa a la tributación. RICARDO LOBO TORRES destaca la “extraordinária precocidade de Portugal e Espanha ao criar os mecanismos jurídicos de limitação do poder fiscal do rei (...) o *Fuero Juzgo*, os forais e as cortes são fontes, instrumentos e instituições iniciais de reconhecimento da liberdade, de afirmação da necessidade do consentimento das forças sociais e de limitação do poder tributário, que já aparecem consolidados no século XII”.⁴ Puede hacerse referencia también a la Magna Carta, de 1215⁵, y al *Statutum de Tallagio non Concedendo*, expedido en 1296 por Eduardo I, incorporado a *Petition of Rights*, de 1628. VANONI recuerda el adagio inglés sobre la tributación: “*La Corona pide*,

⁴ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Vol. II: Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 403/404

⁵ El texto de la Magna Carta en los puntos que tocan la tributación: “Nullum scutagium vel auxilium ponatur in regno nostro, nisi per commune consilium regni nostri, nisi ad corpus nostrum redimendum, et primogenitum filium nostrum militem faciendum, et ad filiam nostram primogenitam semel maritandam, et ad hec non fiat nisi rationabile auxilium; simili modo fiat de auxiliis de civitate Londoniarum. (...) Et ad habendum commune consilium regni de auxilio assidendo aliter quam in tribus casibus predictis, vel de scutagio assidendo, summoneri faciemus archiepiscopos, episcopos, abbates, comites, et majores barones sigillatim per litteras nostras; et preterea faciemus summoneri in generali per vicecomites et ballivos nostros omnes illos qui de nobis tenent in capite ad certum diem, scilicet ad terminum quadraginta dierum ad minus, et ad certum locum; et in omnibus litteris illius summonicionis causam summonicionis exprimemus; et sic facta summonicione negocium ad diem assignatum procedat secundum consilium illorum qui presentes fuerint, quamvis non omnes summoniti venerint.” Disponible en: “<http://www.magnacartaplus.org>”.

*los Comune conceden, los Lores permiten.”*⁶ ⁷ Ya en el último cuarto del segundo milenio, la Constitución de los Estados Unidos de América, de 1787, ha establecido el poder del Legislativo – y no del Ejecutivo – para establecer tributos.⁸ En seguida, la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, de 1789, dice sobre la distribución de los tributos entre los ciudadanos conforme su capacidad y con su consentimiento.⁹ Por fin, con el Constitucionalismo, ha sido llevado a los textos constitucionales el establecimiento de la competencia tributaria de cada Estado y la enunciación de limitaciones al poder de tributar.

Largo ha sido el camino desde la inicial preocupación con la necesidad de contención del poder tributario del Estado (*Finanzgewalt*). Además, en el propio siglo XIX aún se tenía, en la práctica, “uma relação jurídica tributária em

⁶ VANONI, E. *Natura ed Interpretazione delle leggi tributarie*. 1932. La citación es de la edición española de 1961 publicada por el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, p. 155.

⁷ Actualmente, Fisco y Erário son expresiones sinónimas en la literatura tributaria. Originalmente, todavía, tenían significación diversa, conforme enseña VANONI refiriendo-se a la historia romana: “En la época republicana, caja del Estado era el **aerarium**, administrado por el Senado. El **fiscus** surgió como caja privada del emperador, pero paulatinamente, al ir concentrándose el poder en la persona del soberano, el fisco vino a significar la reunión de todos los bienes del Estado en manos del emperador. Así se anuló la distinción entre caja del Estado y caja privada del emperador...” (VANONI, op. cit., p. 183)

⁸ “The Constitution of the United States of America ARTICLE I (...) SECTION 8. The Congress shall have the power to lay and collect taxes, duties, imposts and excises, to pay the debts and provide for the common defense, and general welfare of the United States; but all duties, imposts and excises shall be uniform throughout the United States (...)” Fuente: GULLOP, Floyd G. *The Constitution of the United States: An Introduction*. USA: 1984.

⁹ “Déclaration des droits de l’homme et du citoyen. Article treize. Pour l’entretien de la force publique, et pour les dépenses d’administration, une contribution commune est indispensable; elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés. Article quatorze. Tous les citoyens ont le droit de constater par eux même, ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d’en suivre l’emploi, et d’en déterminer la quotité, l’assiette, le recouvrement et la durée.”

que preponderava a autoridade estatal”.¹⁰ De otro, la idea del Estado proveedor – el Estado Social – pasó a contrastar con los sentimientos de reacción social a la tributación. Se llegó, entonces, a la efectiva comprensión de que no hay ni Derecho sin Estado, ni Estado sin tributo¹¹ y de que los derechos fundamentales, principalmente los derechos sociales a prestaciones, solamente son viables en una sociedad en un Estado tributario.^{12 13 14} La tributación es instrumento de la

¹⁰ CUNHA PONTES, Helenilson. Revisitando o Tema da Obrigação Tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. Vol. I. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2003, p. 101.

¹¹ “La facultad del Estado de obtener los medios necesarios para su propia existencia y, por ende, para la tutela y el mantenimiento del ordenamiento jurídico, se perfila así como un elemento esencial de la misma afirmación del derecho. La actividad financiera, lejos de ser una actividad que limita los derechos y la personalidad del particular, constituye su presupuesto necesario, puesto que sin tal actividad no existiría Estado y sin Estado no existiría derecho.” (VANONI, E. Op. cit., p. 183)

¹² “A ideia de Estado Fiscal coincide com a de liberdade. Só o Estado que cultiva a iguladade e a legalidade, no qual o poder tributário já nasce limitado pela liberdade, e que, ao mesmo tempo, necessita de recursos provenientes da economia privada, mais abundantes que os da polis e das comunidades medievais, é que se pode classificar como estado Fiscal. A fiscalidade, por conseguinte, é fenómeno que historicamente coincide com a formação dos Estados Nacionais, do Estado Federal, da Democracia Liberal ou do Estado Constitucional.” (TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Vol. I (Constituição financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal). Rio de Janeiro/São Paulo/Recife: Renovar, 2009, p. 521/522) El autor refiere GABRIEL ARDANT, Histoire de L'Impôt, Paris: Fayard, 1971, vol 1, p. 431: “Assim que o imposto nascia, de modo relativamente espontâneo, no meio de um povo independente, ele representava a transformação de outras obrigações, do serviço militar, da armada, das prestações in natura, ele liberava o homem da constrição de caráter feudal ou comunitário, ele lhe restituía a disposição de seu tempo e de seu trabalho. O Estado tornava-se exterior ao indivíduo.”

¹³ “(...) the modern economy in which we earn our salaries, own our homes, bank accounts, retirement savings, and personal possessions, and in which we can use our resources to consum or invest, would be impossible without the framework provided by government supported by taxes.” (MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. The Myth of Ownership, New York: Oxford, 2002, p. 8)

¹⁴ “O Estado Social tem como uma de suas dimensões o Estado Fiscal. Assim como o Estado de Direito do liberalismo estava para o Estado Fiscal formal, o Estado Social de Direito está para o Estado Social Fiscal. Há uma relação de essencialidade entre o Estado Social e o Estado Fiscal. Aquele, como Estado Redistribuidor, se apoia principalmente na via tributária. O Estado Social é impensável sem a dimensão fiscal, pois é um Estado que assegura as liberdades individuais frente à tributação, mas que também redistribui as receitas entre os vários órgãos públicos, que promove o desenvolvimento econômico, que respeita a capacidade contributiva dos cidadãos...”

propia sociedad y, aunque haya garantías contra la tributación excesiva, el pago de tributos es un deber fundamental de las personas.^{15 16}

ii. La autonomía del Derecho Tributário y de la obligación tributaria

La historia del Derecho Tributario como rama autônoma, con principios, institutos y técnica propios, pasó a ocurrir solamente en el último siglo. Ha sido la elaboración de consolidaciones normativas tributarias, como exigencia de la necesidad práctica de mejor organizar y ejercer la tributación, lo que ha dado impulso a su desarrollo científico.

Y es justamente cuando del desarrollo de la autonomía del Derecho Tributario dentro del Derecho Financiero y Administrativo, que se puede estudiar el tributo como objeto de una relación obligacional específica de dar dinero y, con más detallamento, su proyección a terceros.

Aunque tal autonomía tenga el recorrido de una construcción histórica prolongada,¹⁷ solamente en el último siglo es que se ha pasado a tener un

(TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Vol. I (Constituição financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal). Rio de Janeiro/São Paulo/Recife: Renovar, 2009, p. 535/536)

¹⁵ “O dever de pagar impostos é um dever fundamental. O imposto não é meramente um sacrifício, mas sim, uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos. O Direito tributário de um Estado de Direito não é Direito técnico de conteúdo qualquer, mas ramo jurídico orientado por valores. O direito Tributário afeta não só a relação cidadão/Estado, mas também a relação dos cidadãos uns com os outros. É direito da coletividade.” (TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Justiça fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 13)

¹⁶ “Como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como um mero poder para o estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em estado fiscal. Um tipo de estado que tem na subsidiariedade da sua própria acção (económico-social) e no primado da autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento o seu verdadeiro suporte.” (NABAIS, José Casalta. O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Coimbra: Liv. Almedina, 1998, p. 679)

¹⁷ BERLIRI refiere textos como el Tractatus de tributis et vectigalibus populi romani, de 1619, dentre otros aún más antiguos: “... il diritto finanziario e quello tributário non costituirebbero

tratamiento sistemático específico para las cuestiones atinentes a la tributación.¹⁸

MARCO AURÉLIO GRECO destaca: “O Direito Tributário é, talvez, o único ramo do Direito com data de nascimento definida. Embora, antes disso, existam estudos sobre tributação, especialmente no âmbito da Ciência das Finanças, pode-se dizer que foi com a edição da Lei Tributária Alemã de 1919 que o Direito Tributário começou a ganhar uma conformação jurídica mais sistematizada. Embora o tributo, em si, seja figura conhecida pela experiência ocidental há muitos séculos, só no século XX seu estudo ganhou uma disciplina abrangente, coordenada e com a formulação de princípios e conceitos básicos que o separam da Ciência das Finanças, do Direito Financeiro e do Administrativo”.¹⁹

El alemán ALBERT HENSEL, considerando el padre de la *Reichsabgabenordnung* de 1919 (la Ley General Tributaria del *Reich*) y la instauración de la Agencia Financiera y también del Tribunal Financiero del

mai un qualcosa di distaccato dagli altri rami del diritto, quase un ordinamento giuridico a sé, poiché, data l'unitarietà del diritto, qualunque sua branca, per quanto autonoma, è necessariamente collegata con tutte le altre con le quali forma un tutto unico inscindibile. Esattamente scriveva il D'Amelio che l'autonomia di un ramo del diritto non può mai spezzare e neppure incrinare il concetto unitario del diritto stesso. Il vichiano di uno universo jure è verità fondamentale e può considerarsi una delle conquiste definitive dello spirito umano. Gli è che l'autonomia sta all'unità come i raggi alla sfera. Sicché l'autonomia non è disintegrazione, ma parte del tutto. Ne consegue che l'autonomia di una branca del diritto non può escludere né ignorare le altre branche anch'esse autonome, delle quali ha bisogno per vivere.” (BERLIRI, Antonio. Principi di Diritto Tributario. Vo. I. Seconda edizione. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1967, p. 9)

¹⁸ La recaudación tributaria, durante mucho tiempo, ha sido objeto exclusivo de la ciencia de las finanzas y, en el ámbito jurídico, del Derecho Administrativo, que disciplinava las cosas del Estado. Posteriormente, tuvimos la emancipación del Derecho Financiero como disciplina a demandar cuidados específicos, identificándose principios propios y produciéndose legislación especial. Sólo en el siglo XX es que el Derecho Tributario pasó a tener un desarrollo autónomo.

¹⁹ GRECO, Marco Aurélio. Contribuições (uma figura sui generis). Dialética, 2000, p. 147.

Reich, publicó, el 1924, la obra intitulada *Steuerrecht*²⁰ (Derecho Tributario)²¹, que hoy es considerada por muchos como el primer gran clásico del Derecho Tributario por haber realizado una abordaje sistemática capaz de destacar su autonomía como rama del Derecho.

También merece destaque la obra de ERNST BLUMENSTEIN sobre el Derecho Tributario Suizo, publicada el 1926, sobre el título *Schweizerischen Steuerrecht* (Derecho Tributario Suizo), seguida de la publicación, por el mismo autor juntamente con IRENE BLUMENSTEIN, ya el 1944, de la obra *System des Steuerrecht* (Sistema de Derecho Tributario).

Otro grand clásico del Derecho Tributario es la obra escrita aún en la década de 30 por el italiano ACHILLE DONATO GIANNINI, *Istituzioni di Diritto Tributario*.

No se puede olvidar, por cierto, *El Hecho Imponible*, de DINO JARACH, obra en que, en 1943, cuidó de la teoría general del Derecho Tributario.

Cabe destacar, contudo, que BERLIRI atribue a GRIZIOTTI la afirmación de la autonomía del Derecho Tributario: “Col principio del 1900 si afferma ivece la tendenza, che si è andata poi sempre più accentuando, a considerare il diritto tributario coe una disciplina autônoma rispetto al diritto amministrativo e conseguentemente si há una nuova fioritura di opere dedicate esclusivamente al diritto tributario, sino a che, per mérito principalmente del Grizioti, si

²⁰ HENSEL, Albert. *Steuerrecht*. 2ª ed. Berlin: Verlag von Julius Springer, 1927. Hay una reciente traducción española de la reimpresión, hecha el 1986, de la 3ª edición de la obra, con estupendo estudio preliminar por Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuellar Serrano y Enrique Ortiz Calle. Esta traducción ha sido publicada, en Madrid y Barcelona, por la editora Marcial Pons el 2005.

²¹ Más exacto talvez fuera traducirnos *Steuerrecht* por “Derecho Impositivo”. En el *Business-Wörterbuch* PONS 2006, esta traducido como “derecho fiscal”. Pero la expresión Derecho Tributario nos parece más adecuada para la comprensión de su contenido.

afferma esplicitamente l'autonomia scientifica di questo ramo del diritto e nella scuola di Pavia si suscita un vivace fermento di studi dedicati appunto alla trattazione sistematica del diritto tributario."²²

iii. La unidad del sistema jurídico

Todavía, aunque se atribuía al Derecho Tributario autonomía – leyes, objeto, institutos y principios propios – es cierto que es parte del Sistema Jurídico, de modo que mantiene íntima relación con las demás ramas. Además, CANARIS enseña que la unidad es característica del concepto general de sistema, no permitiendo “uma dispersão numa multitude de singularidades desconexas, antes devendo deixá-las reconduzir-se a uns quantos princípios fundamentais.”²³

En efecto, hace mucho tiempo que se ha desmitificado la idea de que se podría tener cualquier autonomía confundible con alejamiento o independencia.²⁴

El Derecho es uno, aunque contemple tratamientos específicos de las

²² BERLIRI, Antonio. Principi di Diritto Tributario. Vo. I. Seconda edizione. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1967, p. 29/30.

²³ CLAUS – WILHEM CANARIS. Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito. 2ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian. 1996, p. 12/13. Traducción del original alemán Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz, 2. Auflage, Berlin: Duncker und Humblot, 1983.

²⁴ “... il diritto finanziario e quello tributario non costituirebbero mai un qualcosa di distaccato dagli altri rami del diritto, quasi un ordinamento giuridico a sé, poiché, data l'unitarietà del diritto, qualunque sua branca, per quanto autonoma, è necessariamente collegata con tutte le altre con le quali forma un tutto unico inscindibile. Esattamente scriveva il D'Amelio che l'autonomia di un ramo del diritto non può mai spezzare e neppure incrinare il concetto unitario del diritto stesso. Il vichiano di un universo jure è verità fondamentale e può considerarsi una delle conquiste definitive dello spirito umano. Gli è che l'autonomia sta all'unità come i raggi alla sfera. Sicché l'autonomia non è disintegrazione, ma parte del tutto. Ne consegue che l'autonomia di una branca del diritto non può escludere né ignorare le altre branche anch'esse autonome, delle quali ha bisogno per vivere.” (BERLIRI, Antonio. Principi di Diritto Tributario. Vo. I. Seconda edizione. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1967, p. 9)

diversas áreas por ello regladas. Veamos el decir de ALFREDO AUGUSTO BECKER: “Pela simples razão de não poder existir regra jurídica independente da totalidade do sistema jurídico, a ‘autonomia’ (no sentido de independência relativa) de qualquer ramo do direito positivo é sempre e unicamente didática para, investigando-se os efeitos jurídicos resultantes da incidência de determinado número de regras jurídicas, descobrir a concatenação lógica que as reúne num grupo orgânico e que une este grupo à totalidade do sistema jurídico.”²⁵

Así es que las obligaciones tributarias son obligaciones jurídicas con características específicas, todavía no aisladas, y que mantienen amplio contacto con el derecho de las obligaciones en general.

iv. Las relaciones entre el Derecho Civil y el Derecho Tributario en materia de obligaciones y de responsabilidad

El Derecho Civil, es seguro, proyectase con evidencia sobre el Derecho Tributario, trayendo instrumentos para la comprensión de la relación tributaria como relación obligacional que es. Sirven al Derecho Tributario los fundamentos de la teoría de la obligación, con la peculiaridad de que la obligación tributaria es una obligación *ex lege* y que tiene, en uno de los flancos, el Estado.

Es verdad que muchos son los cuestionamientos que se pueden hacer sobre las relaciones entre Derecho Civil y Derecho Tributario, algunos de ellas

²⁵ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 1972, item 9, p. 28/29.

aún hoy sin una contestación definitiva, de lo que son ejemplo las cuestiones relativas al abuso de formas civiles para fines de evasión de tributos.²⁶

También en materia de responsabilidad algunas dudas pueden surgir. ¿Habría una primacía del Derecho Civil sobre el Derecho Tributario, o al contrario? ¿Serían aplicables la reglas de responsabilidad civil para las deudas tributarias? ¿Estaría su interpretación condicionada por los institutos de Derecho Civil?

WALTER SCHICK ha analizado el tema y llegado a conclusiones importantes. Dice, primeramente, que no es correcto hablar de la primacía de una rama del Derecho sobre la otra, pues están lado a lado²⁷, y, también, que nada de particular hay cuanto a la materia de responsabilidad, la cual no presenta ninguna proximidad al Derecho Civil mayor que el resto del Derecho Tributario.²⁸ Añade, aún, que la competencia para disciplinar la responsabilidad tributaria es la misma que para disciplinar el Derecho

²⁶ Sobre el § 42 del Abgabeordnung (AO), añade WALTER SCHICK en la obra *Haftung für Steuerschulden auf Grund Privatrechts?: Zugleich ein Beitrag zur Abgrenzung Steuerrecht – Privatrecht*. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt KG, 1993: “§ 42 AO ist trotzdem nicht deklaratorisch (abgesehen von der Tatsache, daß es ‘rein deklaratorische Vorschriften nicht gibt). Die Vorschrift stellt, ausgehend vom Vorrang des Steuerrechts, klar, welche Gesichtspunkte bei seiner Auslegung insbesondere auch eine Rolle spielen dürfen – sie ist eine Interpretationshilfe. Zugleich verdeutlicht sie dem Steuerpflichtigen, welche Wege zur Umgehung des Gesetzes ihm versperrt sind. Zusammenfassend: Mag § 42 AO (für seine Vorläufer gilt das gleiche) ursprünglich eine Vorschrift gewesen sein, die wegen des Vorrangs des Zivilrechts zur Vermeidung von Mißbräuchen für erforderlich gehalten wurde, so hat sie heute ihre Bedeutung gewandelt: sie bestätigt den Vorrang des Steuerrechts.”

²⁷ SCHICK, Walter. Op. cit., p. 42: “Privatrecht und Steuerrecht stehen als (auch) verfassungsrechtlich abgegrenzte Materien mit selbständigem Anwendungsbereich nebeneinander. Die Frage nach dem (rechtlichen) ‘Vorrang’ des einen oder anderen Rechtsgebiets kann sich darum gar nicht stellen.”

²⁸ “... trotz gemeinsamer Bezeichnung steht steuerliches Haftungsrechte dem bürgerlichen Recht nicht näher als anderes Steuerrecht.” (SCHICK. Op. cit., p. 15)

Tributario en general, pues aquélla es parte de esto.²⁹ Afirma que no hay una aplicación directa de las normas de responsabilidad civil en el Derecho Tributario³⁰, pero que puede ocurrir remisión a los dispositivos de responsabilidad civil por el Derecho Tributario³¹, vedada la aplicación por analogía³².

Lo que se ve de la legislación tributaria de los diversos países es que, a par del tratamiento general de la responsabilidad del contribuyente por sus obligaciones, hay un tratamiento específico de la llamada responsabilidad de los terceros ("*Fremdhaftung*", en el decir de TIPKE e LANG)³³.

Así, el propio uso del termino responsabilidad es más específico, reservado para la responsabilidad de terceros por el pago de la deuda tributaria que originariamente está a cargo del contribuyente. Cuando, en el Derecho

²⁹ "Die Zuständigkeit zur Regelung der Materie des steuerlichen Haftungsrechts steht daher dem Gesetzgeber zu, der für das allgemeine Steuerrecht zuständig ist, die Verwaltungshoheit folgt aus Art. 108 G und die Ertragshoheit folgt der Ertragshoheit für die Steuer, für die gehaftet wird. Wenn steuerliches Haftungsrecht Steuerrecht ist, so bedeutet dies, daß die oben zum Verhältnis Zivilrecht – Steuerrecht entwickelten Grundsätze auch für das Verhältnis des zivilrechtlichen Haftungsrechts zum steuerlichen Haftungsrecht gelten." (SCHICK. Op. cit., p. 17)

³⁰ "... Ausgeführten gelten zivilrechtliche Vorschriften und damit auch Vorschriften des zivilrechtlichen Haftungsrechts im Steuerrecht nicht unmittelbar." (SCHICK. Op. cit., p. 23)

³¹ "Grundsätzlich ist eine Verweisung aus dem Steuerrecht auf zivilrechtliche Vorschriften, auch auf zivilrechtliche Haftungsvorschriften, nicht ausgeschlossen. Eine ordnungsgemäße Verweisung führt, in Verbindung MIT der Vorschrift, auf die verwiesen wird, zu einer Erweiterung des Textes der steuerrechtlichen Regelung. Durch die Verweisung werden die Vorschriften, auf die verwiesen wird, zu solchen des Steuerrechts." (SCHICK. Op. cit., p. 28)

³² "Bürgerlich-rechtliche Haftungsvorschriften können im Steuerrecht weder direkt noch analog angewendet werden." (SCHICK. Op. cit., p. 42)

³³ Veamos TIPKE y LANG: "Steuergesetze pflegen die Erfüllung der Steuerschuld (und evtl. Auch anderer Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis) zusätzlich dadurch zu sichern, dass sie Haftungs- (haftungsbegründende) Tatbestände schaffen, Dritte für die Steuerschuld haften lassen (Fremdhaftung)." (TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. Steuerrecht. 19. Auflage. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2008, p. 187)

Tributario, se habla genéricamente del responsable tributario, pues, se está a hablar del tercero responsable.

En Alemania, la expresión responsabilidad tributaria (*Steuerhaftung*) es reservada para referir la posición del tercero responsable, no la del propio contribuyente, conforme la definición inequívoca presentada por KÖNIG: “Haftung im Steuerrecht bedeutet das Entstehen für eine fremde Steuerschuld. Der Steuerschuldner selbst haftet nicht, sondern er schuldet. Nur ein Dritter kann haften. Während das Finanzamt gegenüber dem Steuerschuldner zur Inanspruchnahme verpflichtet ist, steht die Inanspruchnahme eines Haftungsschuldners in seinem pflichtgemäßen Ermessen (§§ 191, 219 AO).”³⁴

También la Ley General Tributaria española (Ley 58/2003) distingue los diversos obligados tributarios. Considera sujetos pasivos el contribuyente y el sustituto tributario. El responsable tributario es tratado aisladamente.

Todavía, decir que, en materia tributaria, el término responsabilidad tributaria reservado para la responsabilidad de los terceros no es suficiente, pues hay hipótesis de obligaciones de terceros que están fuera del ámbito de la responsabilidad tributaria. Es el caso del sustituto tributario.

Vamos a ver, adelante, los orígenes y el contenido actual de los conceptos de sustitución y de responsabilidad tributaria.

b) La sustitución y la responsabilidad tributarias como institutos afines

El tratamiento conjunto de los institutos jurídicos de la sustitución y de la responsabilidad tributaria se justifica en función de que ambos implican, al menos potencialmente, la obligación de una persona no contribuyente de hacer

³⁴ KÖNIG, Christiane. In: CREIFELDS, Carl; et al. Rechtswörterbuch. 19. Auflage. München: Verlag C. H. Beck, 2007, p. 552.

el pago de un tributo o de soportar el procedimiento de apremio o la ejecución judicial, conforme el sistema adoptado.

Las obligaciones del sustituto y del responsable no están fundadas en la relación contributiva – sustituto y responsable no son contribuyentes –, sino en el deber general de colaboración con la Hacienda.

Además, ambos podrán tener que hacer o soportar el pago con su propio patrimonio y asumir una posición compleja con prerrogativas y obligaciones delante de la Hacienda y del contribuyente.

El estudio sucesivo de los conceptos de sustitución y de responsabilidad tributarias podrá traer elementos iniciales para una mejor comprensión de estos institutos, sus distinciones y, especialmente, sus similitudes.

También permitirá la profundización de la investigación con base en los trazos que vengán a ser apuntados como características esenciales de cada una de estas figuras. Entonces, podremos analizar las figuras, especialmente en los ordenamientos español y brasileño para ver si los conceptos doctrinales son adecuados y, de otra parte, si el legislador de cada país está atribuyendo regímenes jurídicos adecuados a la naturaleza de cada instituto.

3. CONCEPTO DE SUSTITUCIÓN TRIBUTÁRIA

a) El sentido léxico de la expresión *sustitución*

La palabra sustitución mantiene el mismo radical en muchas lenguas distintas, que viene del latín *substitutione*. En español, *sustitución*; en portugués, *substituição*; en alemán, *substitution*; en italiano, *sostituzione*.

Además, tiene un sentido quasi unívoco. Es decir, en todas estas lenguas, los léxicos la presentan con lo mismo significado de colocación de una persona o cosa en lugar de otra. Así es que los dictionários Aurélio y Houaiss apuntan para la palabra portuguesa *substituição* el sentido de “Colocação de pessoa ou de coisa no lugar de outra; troca, permutação,”³⁵ Los dictionários de la Real Academia Española y de la Universidad de Salamanca, dan a la palabra española *sustitución* el sentido de “Acción y efecto de sustituir”, es decir, de “Poner a alguien o algo en lugar de outra persona o cosa”.³⁶ Ya el dictionário alemán Wahrig, indica para la palabra *substitution* el significado “Ersatz, Austausch”³⁷, es decir, sustitución, intercâmbio, troca. El diccionario Zingarelli pone la palabra italiana *sostituzione* como “Cambiamento, nello stesso posto o funzione, di una persona o cosa con un'altra” y la locución *in sostituzione di* como “in luogo di”.³⁸

Como se verá, el sentido jurídico corresponde a este sentido léxico. El sustituto tributario acostumbra ser referido como la persona que la ley pone “en lugar” del contribuyente. Es decir, ocurre la sustitución del contribuyente (sustituido) por el tercero (sustituto) respecto al cumplimiento de la obligación tributaria. La doctrina subraya el “en lugar” como característico de la sustitución tributaria y de esto extrae diversos efectos jurídicos como se verá adelante.

³⁵ Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa. 4ª ed. Curitiba: Positivo, 2009, p. 1888; Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009, p. 1783.

³⁶ Diccionario de la Lengua Española. Real Academia Española. Tomo II. 23ª ed. Madrid: Espasa Calpe, 2001, p. 2215; Diccionario Salamanca de la Lengua Española. Madrid: Santillana, 2006, p. 1508.

³⁷ Wahrig Deutsches Wörterbuch. Gütersloh/München: Bertelsmann Lexikon Verlag, 2001, p. 1223.

³⁸ ZINGARELLI, Nicola. Vocabolario Della Lingua Italiana. 12ª ed. Bologna: Zanichelli, 2001, p. 1004.

b) La utilización del término “sustitución” en el Derecho de Obligaciones

DE PLÁCIDO E SILVA habla del sentido jurídico del termo “sustitución” en su Vocabulario Jurídico: “SUBSTITUIÇÃO. Do latim substitutio, de substituere (substituir, pôr em lugar de), importa na troca, permuta, e na colocação de uma coisa por outra ou, em relação às pessoas, é a colocação de uma delas em lugar de outra, para fazer o que lhe era atribuído, ou para assumir a posição que a outra ocupava. Na linguagem jurídica, há várias espécies de substituições, sejam de coisas, ou de pessoas, que se designam por denominações apropriadas.”³⁹

En efecto, aunque haya sustituciones de personas o cosas en el derecho de obligaciones, no es costumbre utilizar la expresión *sustitución* para nombrar los institutos jurídicos de derecho obligacional.

En esta matéria, hay una preferencia por otros términos, como “subrogación”, para hablar de “un subingresso o una subentrada de un nuevo acreedor en el lugar del antiguo”. Es de lo que tratan los artículos 1.203, 1.249, 1.250, 1.251 del Código Civil español.

El término subrogación también es utilizado en el Código Civil brasileño al cuidar del “pagamento com sub-rogação”, en sus artículos art. 346 a 351. DE PLÁCIDO E SILVA dijo sobre el sentido de “subrogação”: “Do latim subrogatio, de subrogare (substituir, modificar) no sentido jurídico, possui, fundamentalmente, o conceito de substituição, isto é, designa o fato, ou o ato, que substitui, ou modifica, uma coisa pela outra.”⁴⁰ MARTINS-COSTA, comentando el pago con subrogación, habla en la “substituição subjetiva do

³⁹ SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico. Atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. 28ª ed. Rio de Janeiro, 2009, p. 1.325.

⁴⁰ SILVA, De Plácido e. Op. cit., p. 1.319.

crédito” cuando la prestación es prestada por un tercero (solvens) y el crédito pasa a la titularidad de éste y no más en la del primitivo acreedor.⁴¹ Y pone en claro: “o mecanismo jurídico da sub-rogação tem por primeira função permitir que, nas obrigações que não sejam personalíssimas, um terceiro possa se substituir ao devedor, posteriormente vindo a reembolsar-se daquilo que pagou.”

Conforme se ve de la obra de DÍEZ-PICAZO, también se habla del cambio de deudor, aí si refiriendo la sustitución de una persona por otra en la deuda.⁴²

⁴¹ “... quando a prestação pode ser prestada por terceiro, a lógica do sistema, perante a complexidade da relação obrigacional, conduz a três conclusões explicativas da razão de ser do instituto, as duas primeiras tendo sido alcançadas por Antunes Varela, a terceira adaptando-se o seu pensamento aos dados do nosso sistema: ... c) quando haja razões para manter o dever de prestar a cargo do devedor (porque ainda não o cumpriu) e para conservar o crédito na titularidade do solvens (porque realizou a prestação fungível em lugar do devedor) e não na do primitivo credor (que o perdeu, por ver realizado o seu interesse), o conceito que melhor exprime essa dupla realidade é o da substituição subjetiva do crédito.” (MARTINS-COSTA, Judith. Comentários ao Novo Código Civil: Do Direito das Obrigações. Vol. V. Tomo I. Do Adimplemento e da Extinção das Obrigações. arts. 304 a 388. Coord: TEIXEIRA, Sálvio de Figueiredo. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 430)

⁴² “La posible sustitución de la persona del deudor es contemplada y regulada únicamente dentro de la rúbrica ‘de la novación’, donde se dice, como sabemos, únicamente lo siguiente: 1º Que las obligaciones pueden modificarse... sustituyendo la persona del deudor (art. 1203.2.º). Esta regla, que es la que aparece en primera línea, denota de algún modo que en la mens legislatoris, si bien la sustitución de la persona del deudor entraña novación, ésta no es necesariamente extintiva, sino que puede ser simplemente modificativa. 2º Que la novación, que consiste en sustituirse un nuevo deudor en lugar del primitivo, puede hacerse sin el conocimiento de éste, pero no sin el consentimiento del acreedor (art. 1.205). La sustitución de deudor requiere, pues, siempre el consentimiento del acreedor, sin el cual no surte efecto, o por lo menos no surte efecto para el acreedor. Literalmente, el Código dice que puede hacerse sin el conocimiento del deudor primitivo, lo que presupone un consentimiento del acreedor y del nuevo deudor, de manera que ahí se encuentre implícita la vieja figura de la expromissio. Aunque no se encuentre directamente aludida, está también implícita la posibilidad de que la sustitución se produzca por un convenio del antiguo deudor y del nuevo consentido por el acreedor. 3º Que la insolvencia del nuevo deudor, que hubiese sido aceptado por el acreedor, no hace revivir la acción de éste contra el deudor primitivo, salvo que dicha insolvencia hubiese sido anterior y público o conocida del deudor al delegar su deuda.” (DÍEZ-PICAZO, Luis. Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial. Volumen II. Las relaciones obligatorias. 6ª ed. Navarra: Thomson/Civitas, 2008, p. 1.021)

El Código Civil brasileño refiere a la “transmissão das obrigações”, supuesto en que, de una parte, tenemos la “cessão de crédito” (arts. 286 a 298)⁴³ y, de otra, la “assunção de dívida” (arts. 299 a 303). El art. 301 refiere expresamente la “substituição do devedor”. También habla de “pagamento com sub-rogação” respecto a el pago realizado por un tercero que, con esto, asume la titularidad del crédito y puede exigirlo del deudor.

Todavía, no hay elementos que se pueda transportar en materia de sustitución para el derecho tributario. Esto porque solamente en éste tenemos la distinción entre el deber fundamental de pagar tributos, bajo la capacidad contributiva, y el deber general de colaboración con la Hacienda. Además, en el derecho tributario la sustitución nace siempre de ley, es una sustitución legal, y tiene sentido muy específico, generando un instituto jurídico propio.

El derecho de las obligaciones, pues, no puede aportar mucho en materia de sustitución tributaria. Tendremos que ver el sentido de la sustitución tributaria en los propios meandros del Derecho Tributario bajo el régimen que la ley establece para los supuestos de sustitución y para los terceros que se dice “sustitutos”.

⁴³ CC brasileño: “Art. 286. O credor pode ceder o seu crédito, se a isso não se opuser a natureza da obrigação, a lei, ou a convenção com o devedor; a cláusula proibitiva da cessão não poderá ser oposta ao cessionário de boa-fé, se não constar do instrumento da obrigação.”; “Art. 299. É facultado a terceiro assumir a obrigação do devedor, com o consentimento expresso do credor, ficando exonerado o devedor primitivo, aldo se aquele, ao tempo da assunção, era insolvente e o credor o ignorava. Parágrafo único. Qualquer das partes pode assinar prazo ao credor para que consinta na assunção da dívida, interpretando-se o seu silêncio como recusa.”

c) La elaboración doctrinaria del concepto de sustitución tributária

Para ALFREDO AUGUSTO BEKCER, que dedicó cerca de 40 páginas de su *Teoria Geral do Direito Tributário*⁴⁴ al estudio del instituto de la sustitución tributaria, la sustitución es ejemplo de la utilización de la ficción en la estructuración de la regla jurídica⁴⁵ y no un instituto “*sui generis*” específico del Derecho Tributario⁴⁶, sino que es muy utilizado también en otras ramas del Derecho⁴⁷. Ya AMÍLCAR FALCÃO entendía que “É uma figura típica do directo tributário, sem símile em qualquer outro ramo jurídico.”⁴⁸

La sustitución tributaria es considerada, por JOSE CASALTA NABAIS, “uma figura própria, típica do direito fiscal, insusceptível de se reconduzir inteiramente a qualquer instituto de direito privado ou do direito público, substantivo ou processual”, no siendo equiparable a la cesión de crédito, a la representación o a la subrogación en la relación de débito, tampoco a la delegación de la cobranza o de la ejecución.⁴⁹

⁴⁴ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 1ª edição: 1963. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 1972.

⁴⁵ BECKER, Alfredo Augusto. Op. cit., p. 505: “O substituto legal tributário é um exemplo típico do processo técnico que utiliza a ficção como elemento estruturador da regra jurídica.”

⁴⁶ BECKER, Alfredo Augusto. Op. cit., p. 512: “é ainda indispensável que o leitor... abandone a atitude tradicional da doutrina que enxerga na substituição legal tributária um fenômeno ‘sui generis’, específico do Direito Tributário”

⁴⁷ BECKER, Alfredo Augusto. Op. cit., p. 504: “... a criação do substituto legal tributário tanto é um fenômeno jurídico perfeitamente normal, quanto é um processo técnico de criação do direito utilizado com muito mais freqüências do que se imagina em todos os demais ramos do direito.”

⁴⁸ FALCÃO, Amílcar. *Introdução ao Direito Tributário*. 1ª edición: 1958. 3ª edición revista e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 82.

⁴⁹ NABAIS. Op. cit., p. 278.; Vejam-se as diversas teorias en la obra: LEITE DE CAMPOS, Diogo; LEITE DE CAMPOS, Mônica Horta Neves. *Direito Tributário*. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 206/209.

Analizando las primeras obras de Derecho Tributário, vemos que ALBERT HENSEL no ha cuidado de la sustitución tributaria de modo específico en su gran obra *Steuerrecht*,⁵⁰ de 1924. Pero dejó claro, al analizar la figura del deudor tributario, que no raramente otra persona que no el deudor tributário era considerado por la ley como obligado al pago, teniendo exemplificado con las hipótesis de retención sobre rendimientos del trabajo o del capital.⁵¹ Além disso, advirtió para el equívoco de calificarse como “responsabilidad” deberes que no se encuadraban en tal concepto, como el de retención.⁵² Destacó, en especial en nota al pie de la página 54, que utilizara la expresión “responsabilidad” (*Haftung*) a los efectos de referir el deber de responder por una deuda ajena.⁵³

⁵⁰ HENSEL, Albert. Op. cit.

⁵¹ “Entrichtungspflichtig ist nicht Selten eine Andere Person als die als ‘Steuerschuldner’ vom Gesetz bezeichnete. So in den beiden vorher erwähnten Fällen des Versicherung- und Beförderungsteuergesetzes; so aber auch beim Einkommensteuerabzug vom Arbeitslohn und vom Kapitalertrag; die Bewirkung dieser Steuerabzüge obliegt dem Arbeitgeber bzw. dem Kapitalertragschuldner, nicht dem Arbeitnehmer oder Kapitalgläubiger, die als Einkommensbezieher im Sinne des Einkommensteuergesetzes einkommensteuerpflichtig sind.” (HENSEL. Op. cit., p. 48)

⁵² “Der Wortbestandteil ‘Haftung’ ist hier, wie ausdrücklich betont sein möge, im Sinne vom Einstehenmüssen für eine fremde Schuld zu verstehen. Die Haftung zeigt also hier keine Verwandtschaft mit der rechtlichen Trennung von Schuld und Haftung (Leisten sollen – Einstehen müssen derselben Person im Rahmen desselben Schuldverhältnisses). Zu beachten ist ferner, daß die Haftung hier nur das Einstehenmüssen für die Geldleistung als solche in Frage kommt. Aus Zwecken der terminologischen Klarheit vermeide ich es, die nach dem Verfahrensrecht hinneigende Entrichtungspflicht für einen anderen Steuerschuldner, wie auch die Erfüllung sonstiger verwaltungsrechtlicher (und nicht materielle-schuldrechtlicher) Verpflichtungen als ‘haftung’ zu bezeichnen. [...] Ebenso wenig möchte ich die Hilfsverpflichtung zur Vornahme des Steuerabzugs vom Arbeitslohn... unter den Begriff der ‘Haftung’ ringen. [...] Die Begriffskumulierung unter dem Ausdruck Haftung ist im Steuerrecht so groß, daß man es auch aus sehr wesentlichen praktischen Gründen vermeiden muß, Rechtsinstitute unter diesen Begriff zu bringen, die streng genommen nicht dorthin gehören.” (HENSEL. Op. cit., nota 2 a. pie de la p. 54)

⁵³ BRINZ había propuesto la distinción entre deuda y responsabilidad en sus obras *Der begriff obligatio* (1874) y *Obligatio und Haftung* (1886). Hoy, aunque mantenga su valor didáctico, está superada. Las obligaciones jurídicas caracterizan por su exigibilidad forzada. No

ERNST BLUMENSTEIN, a su vez, responsable por elaborar la *Abgabenordnung* suíza (la Ley General Tributaria suíza) valiéndose de los criterios científicos que había desarrollado en sus obras,⁵⁴ ha traído mayor detallamento en el análisis de la sustitución tributaria, dándole espacio propio.

No fue en la obra *Schweizerischen Steuerrecht*, de 1926, sino en *System des Steuerrechts*⁵⁵, que publicó el 1944 juntamente con IRENE BLUMENSTEIN, en que BLUMENSTEIN dedicó el primer capítulo a estudiar la soberanía fiscal y la obligación tributaria, así como la repercusión de ésta en terceras personas.

Dijo que el cumplimiento de la obligación tributaria por el sujeto tributario dependía de situaciones que no sufrían la influencia de la orden jurídica, siendo del interés fiscal que fueran eliminadas o minoradas las posibilidades de abstención, bien como que fuera posible tener mayor seguridad cuanto a la efectividad de los ingresos. Con vista a esto, se establecían obligaciones de terceros, como la tributación en la fuente con vista a

hay obligación sin responsabilidad, ni responsabilidad sin una obligación incumplida. LUIS DÍEZ-PICAZO sintetiza la cuestión: "... si bien en períodos históricos anteriores la deuda y la responsabilidad, como fenómenos jurídicos, han podido aparecer y funcionar con independencia, en el Derecho Moderno no ocurre así. La distinción entre deuda y responsabilidad suministra unos datos conceptuales de gran utilidad para construir el concepto de obligación. Deuda y responsabilidad son dos ingredientes institucionales del fenómeno de la obligación, pero no constituyen dos relaciones o dos situaciones jurídicamente autónomas y distintas. La responsabilidad sólo encuentra su justificación a través de la idea previa de deber jurídico. Se es responsable porque se debe o se ha debido algo. La responsabilidad es pues una forma de sanción del incumplimiento del débito, que es un acto antijurídico. Así pensadas las cosas, no existe responsabilidad sin que previamente exista deber y un deber que quiera ser calificado como deber jurídico tiene que llevar aparejada una sanción que, bajo una u otra forma, constituye responsabilidad." (DÍEZ-PICAZO, Luis. Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial. Vol. II. 6ª ed. Navarra: Thomson/Civitas, 2008, p. 102/103)

⁵⁴ DINO JARACH destaca que el Prof. Ernst Blumenstein ha sido el elaborador de la *Abgabenordnung* suíza "con los criterios científicos a los cuales el distinguido autor había dado desarrollo en sus obras doctrinales y en sus cursos universitarios." Vide: JARACH, D. El Hecho Imponible/Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo. 2ª ed. Buenos Aires: ABELEDO-PERROT, 1971, nota 240 al pie de la p. 171.

⁵⁵ BLUMENSTEIN, Ernst; BLUMENSTEIN, Irene. *System des Steuerrechts*. Band I. Zürich: Polygraphischer Verlag A. G. Zürich, 1945.

la concentración de los sujetos tributarios (*Konzentration des Steuersubjekts*), la sucesión tributaria, la sustitución tributaria y la responsabilidad solidaria.⁵⁶

Cuando el legislador ponía un tercero en lugar del sujeto tributario, mismo sin que éste se tuviese omitido, ocurría la sustitución tributaria, que podría ser privativa (*privative Steuersubstitution*) o cumulativa (*kumulative Steuersubstitution* o *Steuervertretung*). En el primer caso, el sujeto restaba alejado, es decir, su obligación de pago era retirada; en el segundo, su obligación material permanecía, de modo que respondían solidariamente. El sustituto, en cualquier caso, ingresaba en una relación tributaria ajena.⁵⁷

⁵⁶ "Inhalt und Bedeutung der Steuerpflicht beruhen darin, dass das Steuersubjekt die aus dem Steuerrechtsverhältnis entspringenden materiellen und verfahrensmässigen Verpflichtungen zu erfüllen hat. Ob es sie im Einzelfall wirklich erfüllen kann, hängt jedoch von äussern Umständen ab, die durch die Rechtsordnung nicht beeinflussbar sind. Der fiskalische Zweck der Steuer verlangt, dass Hinderungen möglichst ausgeschlossen oder doch vermindert werden. Dies geschieht vor allem durch eine zweckentsprechende Auswahl der Steuersubjekte für bestimmte Steuerarten. Soweit die steuerrechtliche Zugehörigkeit vorhanden ist, liegt dies im Machtbereich des Steuergesetzgebers. Er kann von mehreren kraft ihrer Beziehungen zum Steuerobjekt als Steuersubjekt in Betracht kommenden Individuen diejenige auswählen, die die meiste Sicherheit für eine richtige Erfüllung der steuerrechtlichen Verpflichtungen bietet. Weiter kann er durch Erhebung der Steuer an der Quelle die Zahl der Steuersubjekte für eine Mehrheit von Steuerfällen beschränken (sog. Konzentration des Steuersubjekts). Ungeachtet dieser Möglichkeiten muss aber dafür gesorgt werden, dass beim Versagen des Steuersubjekts aus äussern Gründen die steuerrechtlichen Verpflichtungen trotzdem erfüllt werden. Dies kann nur dadurch geschehen, dass dazu unter Umständen dritte, am Steuerrechtsverhältnis nicht beteiligte Personen herangezogen werden. Notwendig ist dies dann, wenn das Steuersubjekt vor Erfüllung seiner Verpflichtungen wegfällt. Hier muss für deren Ueergang an einen Dritten gesorgt werden (sog. Steuersukzession). Aber auch beim Vorhandensein des Steuersubjekts kann es aus äussern zwingenden Gründen oder auch nur mit Rücksicht auf das fiskalische Interesse angezeigt erscheinen, an seine Stelle einen Dritten treten zu lassen (sog. Steuersubstitution). In andern Fällen begnügt sich der Gesetzgeber mit der Einführung einer solidarischen Mithaftung dritter Personen für den vom Steuersubjekt geschuldeten Steuerbetrag." (BLUMENSTEIN. Op. cit., p. 37/38)

⁵⁷ "Auch ohne Wegfall des Steuersubjekts tritt mitunter an dessen Stelle eine dritte Person (Steuersubstitut). Sämtliche aus dem Steuerrechtsverhältnis entspringenden Verpflichtungen und Befugnisse gehen von Gesetzes wegen auf den Substituten über. Dies kann entweder in dem Sinne geschehen, dass das Steuersubjekt vollständig ausgeschaltet wird (sog. Privative Steuersubstitution), oder dass es neben dem Steuersubstituten die materielle Verpflichtung aus dem Steuerrechtsverhältnis beibehält (sog. Kumulative Steuersubstitution oder Steuervertretung). [...] Die Wirkung der Steuersubstitution äussert sich vor allem darin, dass der Substitut in die Steuerschuld des Steuersubjekts eintritt (sog. Zahlungssubstitution). ... er in ein fremdes

Refirió que la finalidad de la concentración de sujetos era buscada a través de la tributación en la fuente, quedando obligado no el beneficiário, mas el deudor de un pago, asegurada a éste la posibilidad de retener el tributo (*Steuerabzug*). El retenedor no eliminaría al sujeto tributario, aunque tuviese, desde el principio, originariamente, las obligaciones procedimentales y de pago. La retención la consideraban como un resarcimiento obligatorio del tributo pagado (*obligatorischen Steuerregress*).⁵⁸ Además, destacó el profesor BLUMENSTEIN que tanto al sustituto, cuanto al retenedor, cabría el regreso interno (*internen Steuerregress*) y no el externo (*externer Steuerregress*), caracterizado por la repercusión económica del tributo.

El italiano ACHILLE DONATO GIANNINI fue autor de otro gran clásico del Derecho Tributario escrito aún en la década de 30: *Istituzioni di Diritto Tributario*.⁵⁹ En esto trabajo, ha dado atención al papel de los terceros, sea

Steuerrechtsverhältnis eintritt. Ist er jedoch selbst steuerpflichtig... Bei der privaten Steuersubstitution schliesst die Zahlungspflicht des Substituten eine solche des Steuerpflichtigen aus, bei der kumulativen Steuersubstitution dagegen haftet der letztere solidarisch mit dem Eastern für die Bezahlung der Steuern." (BLUMENSTEIN. Op. cit., p. 40/42)

⁵⁸ "Mit dem Ziel einer Konzentration des Steuersubjekts und einer Verhinderung der Steuerhinterziehung hat der Bund für gewisse Einkünfte die Besteuerung an der Quelle eingeführt. (...) Sie besteht darin, dass als Steuerpflichtiger nicht der Empfänger (Gläubiger) sondern der Schuldner der betreffenden Leistungen bezeichnet wird, unter Vorbehalt einer Ueberwälzung der bezahlten Steuer (Steuerregress) auf den Empfänger (sog. Steuerabzug). [...] Es handelt sich also um einen obligatorischen Steuerregress." (BLUMENSTEIN. Op. cit., p. 43 y 44)

⁵⁹ GIANNINI, Achille Donato. Instituciones de Derecho Tributario. Edição espanhola da 7ª edição italiana, 1956. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1957. Traducción y Estudio preliminar por Fernando Sáinz de Bujanda; Sin perjuicio, cabe destacar, que BERLIRI atribui a GRIZIOTTI a afirmação da autonomia do Direito Tributário: "Col principio del 1900 si afferma invece la tendenza, che si è andata poi sempre più accentuando, a considerare il diritto tributario come una disciplina autonoma rispetto al diritto amministrativo e conseguentemente si ha una nuova fioritura di opere dedicate esclusivamente al diritto tributario, sino a che, per merito principalmente del Grizioti, si afferma esplicitamente l'autonomia scientifica di questo ramo del diritto e nella scuola di Pavia si suscita un vivace fermento di studi dedicati appunto alla trattazione sistematica del diritto tributario." (BERLIRI, Antonio. Principi di Diritto Tributario. Vol. I. Seconda edizione. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1967, p. 29/30) De cualquier modo, BERLIRI destaca que tal decorreu de uma construção plurisecular, com impulso en la própria

en el cumplimiento de deberes como en el pago y en la responsabilidad por las deudas. Destacó que no solamente los contribuyentes, sino también otras personas son llamadas al cumplimiento de deberes positivos y negativos en pro de la seguridad, de la facilidad y de la rapidez de la liquidación y de la recaudación de los tributos.⁶⁰ Dijo que, en la sustitución tributaria, el sustituto es puesto en lugar del contribuyente,⁶¹ de modo que es contra éste que la Hacienda debería efectuar la liquidación y dirigir la ejecución,⁶² a menos que la ley dispusiese expresamente lo contrario.⁶³ Al sustituto solamente restaría el derecho de regreso contra el sustituido,⁶⁴ derecho éste inherente a la satisfacción de una deuda ajena.⁶⁵

necessidade prática de tratar com a matéria. Assim es que refere textos como o *Tractatus de tributis et vectigalibus populi romani*, de 1619, dentre outros ainda mais antigos.

⁶⁰ "... con el fin de hacer más seguras, más fáciles y más expeditivas la liquidación y la recaudación del tributo, el legislador impone, ante todo, no sólo al contribuyente, sino también a otras personas, múltiples deberes, unos positivos – como la declaración de los elementos de hecho a los que la ley vincula la obligación de satisfacer el impuesto, la participación de actos o el cumplimiento de especiales formalidades – y otros negativos – como la prohibición de expedir copias de documentos por los que no haya sido satisfecho el correspondiente impuesto -." (GIANNINI. Op. cit., p. 68)

⁶¹ "... la esencia de la sustitución tributaria no consiste en que una persona deba satisfacer una deuda de otra sino en el hecho de que la primera se coloca en el lugar de la segunda, a todo lo largo de la relación tributaria, desde el comienzo hasta el fin." (GIANNINI. Instituciones..., p. 129) Dijo, ainda, que a substituição es una típica figura de *Direito Tributário*, não encontrando paralelo no *Direito Civil*.

⁶² GIANNINI. Op. cit., p. 130.

⁶³ GIANNINI. Op. cit., p. 131.

⁶⁴ GIANNINI. Op. cit., p. 132.

⁶⁵ "b) De la noción de responsabilidad impositiva se deduce que el responsable, por haber satisfecho una deuda ajena, es decir, del sujeto pasivo del tributo, tiene el derecho de regreso contra este último por el importe íntegro del impuesto satisfecho. Por tanto, el derecho de regreso debe admitirse en todo caso, aunque falte una norma que expresamente lo prevea." (GIANNINI. Op. cit., p. 135)

Digna de nota es, también, la obra *El Hecho Imponible*,⁶⁶ de DINO JARACH,⁶⁷ que, en 1943, cuidó de la teoría general del Derecho Tributario material. JARACH conceptuó la obligación tributaria como “una relación jurídica *ex lege*, en virtud de la cual una persona (sujeto pasivo principal, contribuyente o responsable), está obligada hacia el Estado u otra entidad pública, al pago de una suma de dinero, mientras se verifique el presupuesto de hecho determinado por la ley”.⁶⁸ Identificó, en el polo pasivo de la relación tributaria, el deudor principal o contribuyente, de un lado, y los co-deudores o responsables, de otro, estos por causa originaria (solidariedad, sustitución) o derivada (sucesión).⁶⁹ La distinción entre tales categorías sería el principal en el estudio del sujeto pasivo.⁷⁰

Entendía JARACH que, a par del contribuyente, titular de la capacidad contributiva⁷¹ y deudor por título propio⁷², tendríamos otros responsables por el

⁶⁶ JARACH, D. *El Hecho Imponible/Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*. 2ª ed. Buenos Aires: ABELEDO-PERROT, 1971.

⁶⁷ DINO JARACH, por razões de ordem política, radicou-se na Argentina, lá publicando a referida obra.

⁶⁸ JARACH. Op. cit., p. 73.

⁶⁹ “Los elemento de la relación jurídica tributaria sustancial son los siguientes: el sujeto activo...; el sujeto pasivo principal o deudor principal del tributo, a quien se puede dar el nombre de ‘contribuyente’ y los otros sujetos pasivos codeudores o responsables del tributo por causa originaria (solidaridad, sustitución), o derivada (sucesión en la deuda tributaria); el objeto... ; el hecho jurídico tributario, es decir, es presupuesto de hecho al cual la ley ” (JARACH. Op. cit., p. 65)

⁷⁰ “El estudio del sujeto pasivo consiste principalmente en la distinción entre las varias categorías de sujetos de la relación tributaria, es decir, en la definición del deudor principal o contribuyente, en el estudio de la capacidad jurídica de derecho tributario, y de los diferentes codeudores o responsables por vínculo de solidaridad, de sustitución o de sucesión tributaria, y por último, de las excepciones subjetivas a la obligación tributaria.” (JARACH. Op. cit., p. 66)

⁷¹ “Si el principio de la capacidad contributiva es la causa del impuesto, será en primer término obligado al tributo el sujeto que se halla en una relación tal con el hecho imponible, que a él se pueda atribuir en vía principal la capacidad contributiva. Lo mismo se puede decir, mutatis mutandis, con referencia a la tasa y a la contribución: también para estos tributos es obligado en

tributo.⁷³ Todavía la responsabilidad de éstos, mismo la del sustituto tributario, jamás suprimiría la deuda del contribuyente.⁷⁴ Lo que ocurriría, esto si, sería el efecto de “agregar al contribuyente un nuevo responsable”, todavía sin eliminar el verdadero deudor⁷⁵.

Cuidando de casos de sustitución, dijo que al sustituto “pertenece más bien la responsabilidad que la deuda, porque no se le puede atribuir el hecho imponible de conformidad con la causa del impuesto.”⁷⁶ Subrayó que tendría derecho de regreso y “en algunos casos hasta la obligación” de exigir el pago del contribuyente.⁷⁷ Además, afirmó que el derecho de exigir el pago del contribuyente “existe siempre para el sustituto aunque la ley no lo disponga expresamente”⁷⁸. Justamente por no ser, el contribuyente, indiferente en el caso

primer término quien goza del servicio administrativo o de la ventaja especial, que constituyen respectivamente la causa de la tasa o de la contribución. Este sujeto o (como también puede ocurrir) estos sujetos obligados en primer término por su vinculación directa con el hecho imponible, que hace atribuible a él o a ellos la capacidad contributiva (o el goce del servicio o de la ventaja en la tasa y en la contribución) es o son el deudor principal o los deudores principales, el o los contribuyentes.” (JARACH. Op. cit., p. 168)

⁷² JARACH. Op. cit., p. 172.

⁷³ “... puede, al lado del contribuyente, ser indicado por la ley otro responsable del tributo... estas otras personas son responsables, en algunos casos solidariamente, en otros casos substitutivamente, pero no contribuyentes”. (JARACH. Op. cit., p. 172)

⁷⁴ “su deuda o, mejor dicho, su responsabilidad nunca suprime la deuda propia del... contribuyente.” (JARACH. Op. cit., p. 172/173)

⁷⁵ “... la disposición tiene por efecto el de agregar al contribuyente un nuevo responsable, con responsabilidad sustitutiva, pero no elimina el verdadero deudor del tributo.” (JARACH. Op. cit., p. 173)

⁷⁶ JARACH. Op. cit., p. 182.

⁷⁷ JARACH. Op. cit., p. 184.

⁷⁸ “El contribuyente, en el caso de sustitución (...) no es indiferente para el derecho tributario, no es solamente una figura teórica, abstracta, de orden ético-jurídico más bien que jurídico positivo, como erróneamente ha sido afirmado, sino que se manifiesta sea en el derecho de exigir el pago del contribuyente, derecho que existe siempre para el sustituto aunque la ley no lo disponga expresamente, sea en el hecho de que, si la ley expresamente no dispone lo

de substituição, destacou que “si la ley expresamente no dispone lo contrario, la administración podrá siempre hacer valer el crédito tributario contra el contribuyente, cuando el substituto resulte insolvente”⁷⁹.

Como se ve, en estas primeras obras del Derecho Tributário, ya se ponían algunos de los rasgos esenciales del instituto jurídico de la substitución tributaria, apuntando si no para un concepto de substitución, al menos, para algunas concepciones que detallan el instituto en los elementos esenciales.⁸⁰

Como se ha visto, de substitución se hablaba para referir la colocación de un tercero (HENSEL) en lugar del contribuyente (GIANNINI) a los efectos de cumplir la obligación de pago de modo originario (BLUMENSTEIN).

contrario, la administración podrá siempre hacer valer el crédito tributario contra el contribuyente, cuando el substituto resulte insolvente, aunque éste se haya vuelto insolvente después de haber exigido el pago del contribuyente.” (JARACH. Op. cit., p. 185)

⁷⁹ JARACH. Op. cit., p. 185, conforme ya transcrito en la nota anterior.

⁸⁰ Sobre la distinción entre concepto y concepción: “Aquilo que Hart chama de ‘aspecto constante ou uniforme’ da idéia de justiça, Rawls denomina ‘conceito de justiça’. O que Hart designa como ‘critério mutável ou variável’, Rawls denomina ‘concepção de justiça’. Assim, o conceito de justiça consiste naqueles elementos que estão presentes em todas as concepções de justiça. Para Rawls, isso significa que aqueles que têm concepções de justiça distintas detalham o mesmo conceito de justiça, na medida em que estão de ‘acordo em que as instituições são justas quando não se fazem distinções arbitrárias entre as pessoas ao atribuir-lhes direitos e deveres básicos e quando as regras determinam um equilíbrio devido entre pretensões competitivas às vantagens da vida social’. Cada concepção de justiça irá propor diferentes esquemas de direitos e deveres e de pretensões legítimas dos membros da comunidade, mas toda concepção de justiça deverá acolher aquilo que é próprio do conceito de justiça, a saber, a recusa de distinções arbitrárias e a busca do equilíbrio entre as diferentes pretensões às vantagens da vida social. A distinção entre conceito e concepção é retomada por Dworkin na sua obra O império do direito. O conceito é representado pelas ‘proposições mais genéricas e abstratas’ sobre um fenômeno, ao passo que as concepções consistem em ‘refinamentos mais concretos ou subinterpretações dessas proposições mais abstratas’. Como exemplo, Dworkin se refere ao conceito de cortesia. Em uma determinada comunidade, há um consenso de que a cortesia é uma questão de respeito. Mas as pessoas divergem sobre as exigências do respeito, o que as levará a concepções diversas de cortesia: ‘O respeito fornece o conceito de cortesia, e as proposições antagônicas sobre as verdadeiras exigências do respeito são concepções desse conceito’. A distinção entre conceito e concepção expressa um contraste entre dois níveis de abstração. No primeiro nível, o do conceito, ‘o acordo tem por base idéas distintas que são usadas em todas as interpretações’. No segundo nível, o da concepção, ‘a controvérsia latente nessa abstração é identificada e assumida’.” (BARZOTTO, Luis Fernando. A Democracia na Constituição. São Leopoldo: Unisinos, 2003, p. 10/11)

Destacábase la concentración de los sujetos (BLUMENSTEIN) con vista a la facilitación de la recaudación (GIANNINI). Abríase la posibilidad de la sustitución darse mediante retención (HENSEL) y se reconocía, de cualquier modo, el derecho al resarcimiento (GIANNINI) por haber el sustituto sido obligado al pago de débito ajeno (JARACH) y, por veces, así mismo la obligación de resarcirse (JARACH). Ya se vislumbraban, también, tanto hipótesis de exclusión de la obligación del contribuyente, como hipótesis en que tal obligación restaba viva (BLUMENSTEIN).

A la luz de lo que hablaban los primeros grandes tributaristas respecto la sustitución tributaria, adelante vamos hacer el análisis de cómo aparece en las legislaciones vigentes, de como es considerada por los doctrinadores atualmente y como es tratada por los tribunales.

4. CONCEPTO DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

a) Diversas acepciones de la expresión *responsabilidad*

La expresión *responsabilidad* tiene muchos significados, pero todos complementarios. Ora se habla de responsabilidad como la capacidad de una persona para responder por sus actos, ora con el sentido de estar obligado a algo o aún con el sentido de ofrecer garantía y también con el sentido de dar respuesta reparadora de un daño de modo a restablecer el equilibrio quebrado⁸¹.

⁸¹ La idea de responsabilidad como respuesta que corrige un desequilibrio para retomar el equilibrio ofendido o atacado es bien trabajada en la obra: ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús Alvarado. Análisis Comparativo de La Responsabilidad Tributaria en los Derechos Español y Mexicano. Tesis doctoral. Salamanca: Universidad de Salamanca, Facultad de Derecho, 1994.

Efectivamente, todos estos significados están presentes desde la etimología de la palabra, derivada do latín “respondere”⁸², pasando por sus aplicaciones religiosas y filosóficas hasta llegar al campo jurídico.

Así es que, en la lengua española, responsabilidad aparece: de una parte, como “condición o circunstancia de responsable”, así entendido el que “es consciente de sus obligaciones y pone cuidado y atención en sus actos o decisiones” o que “es culpable de una cosa”; de otra, como “obligación o deber concreto respecto a una persona o una cosa”.⁸³ También designa la “deuda, obligación de reparar y satisfacer, por sí o por otra persona, a consecuencia de un delito, de una culpa o de otra causa legal”, el “cargo y obligación moral que resulta para alguien del posible yerro en cosa o asunto determinado” y aún la “capacidad existente en todo sujeto activo de derecho para reconocer y aceptar las consecuencias de un hecho realizado libremente”.⁸⁴ En la lengua alemana, la palabra “Haftung” (responsabilidad) también tiene el sentido de reparación por un daño: “die Verpflichtung, e-n entstandenen Schaden wiedergutzumachen”.⁸⁵ Para los italianos, “responsabilità” es el “onere giuridico o morale derivante da atti propri o altrui”, la “condizione di chi è responsabile”, la “consapevolezza delle proprie azioni e delle conseguenze che ne derivano” o, aún, la “sottomissione, desposta dalla legge, alla sanzione in

⁸² MUNGUÍA, Santiago Segura. Diccionario Etimológico Latino-Español. Madrid: Ediciones Generales Anaya, 1985, p. 626, donde consta: “respondeo, -ere, -di, -sum [re, spondeo]... obligarse a su vez; responder a una obligación contraída solemnemente; responder”

⁸³ UNIVERSIDAD DE SALAMANCA. Diccionario de la Lengua Española. Madrid: Santillana, 2006, p. 1.386 y 1.387.

⁸⁴ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. Diccionario de La Lengua Española. 22ª ed. Madrid, 2001, p. 1959 y 1960.

⁸⁵ LANGENSCHIEDT. Großwörterbuch Deutsch als Fremdsprache. Berlin und München, 2008, p. 496 y 497.

conseguenza alla violazione di un dovere giuridico.”⁸⁶ Los ingleses tienen la “responsibility” como un encargo o como una consecuencia de un acto malo: “a duty to deal with or take care of sb/sth, so that you may be blamed if sth goes wrong”, “blame for sth bad that has happened” o “a duty to help or take care of sb because of your job, position”.⁸⁷ ⁸⁸ En la lengua francesa, “responsabilité” es referida como la “capacité de prendre une décision sans en référer préalablement à une autorité supérieure”, el “fait d’être à l’origine d’un dommage” o la “obligation de répondre de ses actes”.⁸⁹

En la Iglesia, Pío XII, Juan XXIII y el Concilio Vaticano II prestaran atención al tema, hablando de la crisis del “sentido de responsabilidad”, considerada esta como “la capacidad del hombre para la decisión personal libremente elaborada”, de modo que el “hombre responsable es el hombre que es dueño de su juicio y de sus decisiones libres”. La razón y la voluntad libre son los fundamentos de la responsabilidad personal del hombre por su destino individual y ante Dios. Pablo VI ha, incluso, advertido que sin responsabilidad no hay desarrollo completo del hombre.⁹⁰

⁸⁶ ZINGARELLI, Nicola. Vocabolario Della Lingua Italiana. 12ª ed. Bologna: Zanichelli, 2001, p. 875.

⁸⁷ OXFORD. Oxford Advanced Learner’s Dictionary of Current English. 7th ed. Oxford University Press, 2005, p. 1.294.

⁸⁸ Bastante vinculadas a la idea de responsabilidad en la lengua inglesa son también las palabras “accountable” y “liability” con el sentido de ser llamado a rendir cuentas de algo y de estar obligado, conforme se ve en la obra: ÁNGEL YÁGUES, Ricardo de. Sobre las Palabras “Responder”, “Responsable” y “Responsabilidad”. In Estudios Jurídicos en Homenaje al Profesor Luis Díez-Picazo. Madrid: Thomson/Civitas, 2003, p. 1.333 y 1.334.

⁸⁹ LAROUSSE. Dictionnaire de Français Compact. 2005, p. 1211.

⁹⁰ GARCIA, José Luis Gutiérrez. Conceptos Fundamentales en la Doctrina Social de la Iglesia. Vol IV. Madrid: Centro de Estudios Sociales del Valle de los Caídos, 1971, p. 107 hasta 118.

En Filosofía, “se dice de una persona que es responsable cuando está obligada a responder de sus propios actos”, que “el fundamento de la responsabilidad es la libertad de la voluntad”, que “para ser responsables los actos deben ser espontáneos y no automáticos”, que también “está ligada a la idea del castigo” y que es el “sentimiento personal que compromete a cada persona y le hace comprender que no puede simplemente abandonarse a sus conveniencias individuales”.⁹¹

Los fundamentos de la responsabilidad son, pues, la libertad, la posibilidad de escoger, el carácter injusto de la acción y la causalidad entre los actos o omisiones incurridos y los daños tomados en consideración.

La riqueza de acepciones, por su vez, se pone en una perspectiva dinámica de la vida, manteniendo todavía un hilo conductor, es decir, el elemento común de la idea de responder cada cual por sus actos ante el daño futuro y eventual o efectivo y presente.

La ya referida complementariedad de los significados⁹² reside en que es necesario tener capacidad para obligarse o ser obligado, que la obligación implica garantía y que el obligado responde por el incumplimiento, reparándolo.

El conjunto de tales significados, con sus mutuas implicaciones, revela que la responsabilidad es uno de los fundamentos de cualquier orden

⁹¹ MORA, José Ferrater. Diccionario de Filosofía. Vol. 4. Alianza Editorial, 1986, p. 2.852. La misma fuente apunta que “El concepto general de responsabilidad se determina, según Weiscedel, por la suposición de una ‘duplicidad’ de la existencia con respecto a un futuro. En virtud de esta dimensión temporal – o, más exactamente, temporal-existencial –, la profunda responsabilidad personal hinca sus raíces en ‘la libertad radical del hombre’, la cual es el fundamento último de la responsabilidad.”

⁹² La “esencial conexión de sentido” entre las diversas acepciones es reconocida por INGARDEN, citado por ÁNGEL YÁGUES en el ya referido artículo “Sobre las Palabras ‘Responder’, ‘Responsable’ y ‘Responsabilidad’”. 1340

normativo. No fuera el hombre capaz de escoger libremente y de ser responsabilizado por sus actos, no habría sentido en las normas de conducta y en las respectivas sanciones. Es el sentido dinámico de la vida y la posibilidad de influir en el futuro que sustentan la deontología: el deber-ser tanto religioso, como moral o jurídico.

b) La responsabilidad en el Derecho de Obligaciones

El tema de la responsabilidad jurídica, por ser un rasgo inherente al propio fenómeno jurídico, es importante tanto en el llamado Derecho Público como en el Derecho Privado, siendo que el mayor o menor destaque de cada una de las acepciones de la expresión *responsabilidade* depende del uso que de la misma se hace en cada rama del Derecho.

La naturaleza de la responsabilidad depende de la naturaleza de la relación misma de que es elemento esencial. Así es que ESQUIVEL advierte que, si la norma violada es de naturaleza contractual, hablamos de responsabilidad contractual; si derivada de “la obligación genérica de no dañar los bienes ajenos”, hablamos de naturaleza extracontractual. También se puede especificar el tipo de responsabilidad conforme la rama del derecho: penal, civil, administrativa, tributaria.⁹³

En el universo del Derecho Público, el Derecho Penal, al cuidar de la responsabilidad penal, acentúa la acepción relacionada a la imputabilidad. Ya el Derecho Administrativo, tratando de la responsabilidad del Estado, con sus

⁹³ Así también ORLANDO GOMES: “A responsabilidade do infrator classifica-se conforme a natureza da violação. Se preexiste vínculo obrigacional, chama-se responsabilidade contratual. Caso contrário, diz que é extracontratual ou aquiliana. Quanto ainda não nasceu a relação obrigacional e o direito lesado não é primário, fala-se em responsabilidade pré-contratual.” (GOMES, Orlando. Obrigações. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 153)

teorías del daño y de la responsabilidad objetiva, acentúa la acepción de reparación.

Todavía es en el Derecho Privado, más particularmente en el Derecho Civil y, en especial, en el Derecho de Obligaciones, que el análisis de la *responsabilidad* ocurre con más intensidad en el contexto de las relaciones obligacionales. Da ahí la importancia de adentrarnos en el análisis de la responsabilidad en el Derecho de Obligaciones, pues, como adelante veremos, la relación tributaria también es una obligación de prestar dinero y, por lo tanto, busca soporte en institutos de tal rama del Derecho.⁹⁴

En el Derecho, tampoco tenemos univocidad en el uso de la expresión *responsabilidad*. Todavía, la necesidad de mayor precisión en el uso de la lenguaje para fines normativos ha llevado a una predominante distinción entre las diversas acepciones.

Así es que el sentido subjetivo de ser capaz de responder, de tener lo suficiente discernimiento y libertad de acción, en fin la aptitud para responder y, por ello, estar sujeto a ser responsabilizado por sus actos, es usualmente referido por las palabras “capacidad” o “imputabilidad”.

El sentido de asumir la responsabilidad en determinada situación jurídica concreta, pero con una perspectiva de futuro, por lo eventual incumplimiento o daño que sobrevenga a otro es referido por la palabra

⁹⁴ No es por otra razón que ROSA MARÍA ALFONSO GALÁN, al estudiar los intereses por retraso o demora tributarios empieza por destacar la ubicación dogmática de la materia en el Derecho Civil: “el interés por retraso o demora tiene sus raíces en el ámbito del Derecho Privado, en el mismo origen del Derecho de obligaciones, de tal manera que se hace necesario de cara a un estudio en profundidad de esta figura en nuestra rama del derecho, partir de su previa ubicación en el Derecho Privado y más en concreto en el Derecho civil. Teniendo en cuenta una serie de consideraciones o aclaraciones jurídico-privadas seguramente encontraremos menos dificultades para ir comprendiendo y analizando esta figura en el campo que nos interesa, en el Derecho Tributario.” Vease en la obra *Los Intereses por Retraso o demora a Favor de la Hacienda Pública*. Madrid: Editorial Dykinson, 1998, p. 27.

“obligación”. Queda el sujeto obligado a actuar en conformidad con la norma contractual o legal, bajo la consecuencia de responder por el posible incumplimiento.

Por fin, la acepción que es referida técnicamente por la propia expresión *responsabilidad* en materia jurídica, es la obligación concreta de reparar. *Responsabilidad*, pues, es la consecuencia del incumplimiento, es vinculada a una realidad concreta, a algo ya sucedido, es el producto de un juicio *ex post facto*. De ahí que YÁGUES haga alusión a la idea de “carga” como más adecuada que la de obligación para identificar el uso jurídico de la expresión *responsabilidad*.⁹⁵

Los intentos de mejor referir los contenidos de las situaciones o posiciones jurídicas, para fines didácticos de hacer más sencilla su comprensión en el ámbito del Derecho de Obligaciones, pasaran por un largo desarrollo y acabaran por llevar a exageraciones en la distinción de la responsabilidad en sentido estricto frente a la capacidad y a la obligación.

Como enseña la doctrina, “La responsabilidad patrimonial del Derecho moderno que ha eliminado totalmente la antigua responsabilidad recayente sobre la propia persona del deudor es consecuencia de una larga evolución histórica, y se ha llegado a distinguirla del débito.”⁹⁶

⁹⁵ ÁNGEL YÁGUES, Ricardo de. En el ya referido artículo Sobre las Palabras “Responder”, “Responsable” y “Responsabilidad”, p. 1348, dice que “en Derecho responsabilidad sugiere... un juicio *ex post*; es decir, habla de la consecuencia de algo que ya ha ocurrido”, de modo que son adecuadas las referencias a la obligación de “reparar y satisfacer” y que, más precisamente, “en el mismo terreno jurídico, la responsabilidad no es en rigor una obligación, son lo que técnicamente llamamos de ‘carga’.”

⁹⁶ BRIZ, J. Santos; GIL E LA CUESTA, I. Sierra; POVEDA, P. González; RODRÍGUEZ, M. M. Martínez-Pereda; RUBIO, J. M. Paz. Derecho Civil. 3. Derecho e obligaciones. Barcelona: Bosch, 2003; No se intenta, aquí, incursionar por el estudio de la historia de las obligaciones, desde cuando, en edad media, las obligaciones civiles se emancipan de las penales, respondiendo no más la persona, pero su patrimonio. “La prisión por deudas se abolió en Francia en 1867, en Alemania, en 1868...” conforme: LACRUZ BERDEJO, José Luis; et al. Elementos de Derecho

Todavía, no hay que pensar en la responsabilidad como si utonomía tuviera frente a la obligación, como si deuda y responsabilidad pudieran existir aisladamente. Son, solamente, dos lados de una misma moneda: *wer schuldet, haftet auch*.

Efectivamente, la distinción elaborada por BRINZ en sus obras *Der begriff obligatio* (1874) y *Obligatio und Haftung* (1886), entre deuda y responsabilidad (*Schuld und Haftung*)⁹⁷, es considerada, hace mucho, superada.

Las obligaciones jurídicas así se caracterizan justamente por que son exigibles, por que hay la posibilidad de se buscar la responsabilización por eventual incumplimiento (“no existe derecho sin sanción”).⁹⁸

Deuda y responsabilidad, en el decir de LACRUZ, son “ambos elementos de esencia al concepto de vínculo jurídico; al disociar aquéllos se distorsiona éste”.⁹⁹ Y añade: “responsabilidad es de esencial al concepto de obligación

Civil. Derecho de Obligaciones. Parte General. Teoría General del Contrato. 3ª ed. DYKINSON, 2003.

⁹⁷ JOÃO DE MATOS ANTUNES VARELA destaca que “A novidade da doutrina alemã, iniciada com as investigações de VON AMIRA, está no facto de ter feito destes dois momentos sucessivos duas relações distintas, com existência autónoma e diferente natureza jurídica.” Vease em: Das Obrigações em Geral. Vol. I. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 1991, p. 148.

⁹⁸ ORLANDO GOMES, aunque destaque el equívoco de las teorías patrimonialistas y la retomada del entendimiento de que la relación crédito-débito es de naturaleza personal⁹⁸, afirma que “Quando o devedor não cumpre a obrigação, sua responsabilidade pessoal converte-se em responsabilidade patrimonial, resguardando-se, por esse processo, sua liberdade individual.” Y añade: “O crédito existe tão logo contraída a obrigação, enquanto a pretensão nasce no momento em que a prestação se torna exigível, isto é, quando a dívida está vencida. Dirige-se contra a pessoa do devedor, mas a ação executória, a que corresponda, visa a seu patrimônio.” Vide: GOMES, Orlando. Obrigações. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 17; VON TUHR, Tratado de las Obligaciones, p. 1.

⁹⁹ LACRUZ BERDEJO, José Luis; et al. Op. cit., p. 17.

jurídica: sin aquélla el deber sería moral, social o de otra naturaleza, pero jurídico no.”¹⁰⁰

ANTUNES VARELA hace claro que la tesis de la autonomía de la responsabilidad de cara al deber de prestar no se sustenta, pues, de un lado, “a responsabilidade se não pode constituir sem uma dívida”, y, de otro, “a responsabilidade não persiste... depois de extinto o débito correlativo”. Concluye, así, que “a responsabilidade (acção creditória) integra o directo à prestação, como principal sustentáculo do poder de exigir conferido ao credor”.¹⁰¹

Además, KARL LARENZ enseñaba que la responsabilidad “no precisa un acto especial de fundamentación, sino que está en principio unida a toda deuda, y ello en general como responsabilidad patrimonial ilimitada”. Y añade: “De acuerdo con la concepción actual, todo aquel que asume una obligación responde, en caso de incumplimiento, con todo lo que le pertenece. El que debe responde también. Cabe distinguir conceptualmente la responsabilidad de la deuda, del deber prestar, pero aquélla sigue a ésta como la sombra al cuerpo. El que asume una obligación no se hace cargo sólo de un deber jurídico-moral (lo que para algunos significaría muy poco), sino que corre el riesgo de perder su patrimonio (o una parte del mismo) por vía ejecutiva. De esta suerte la ‘responsabilidad’ que acompaña a la ‘deuda’ transmite a ésta una especie de gravitación.”¹⁰²

¹⁰⁰ LACRUZ BERDEJO. Op. cit., p. 17.

¹⁰¹ ANTUNES VARELA, João de Matos. Das Obrigações em Geral. Vol. I. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 1991, p. 154/155.

¹⁰² LARENZ, Karl. Derecho de Obligaciones. Tomo I. Versión española y notas de J. S. BRIZ. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1958, p. 34.

CLÓVIS DO COUTO E SILVA destacou: “A prestação primária corresponde ao débito; e a prestação secundária, a qual se relaciona com perdas e danos, constitui a responsabilidade. É preciso, porém, ter presente, que a responsabilidade é elemento da obrigação e coexiste com o débito. Não é totalmente correto afirmar que a responsabilidade surge, apenas, quando se manifesta adimplemento insatisfatório ou recusa em adimplir. Em tal caso, pode o credor prejudicado por em atividade um dos dois elementos que formam a obrigação perfeita: débito e responsabilidade.”¹⁰³

El carácter inherente de la responsabilidad respecto a la obligación está estampado en las leyes vigentes, como el Código Civil Español y el Código Civil Brasileño. El artículo 1911 del Código Civil Español (Aprobado por R.D. del 24 de julio de 1.889) establece: “Del cumplimiento de las obligaciones responde el deudor con todos sus bienes, presentes y futuros.” Los artículos 389 y 391 del Código Civil Brasileño (Ley 10.406, de 2002), por su vez, dicen: “Não cumprida a obrigação, responde o devedor por perdas e danos, mais juros e atualização monetária segundo índices oficiais regularmente estabelecidos e honorários de advogado.”; “Pelo inadimplemento das obrigações respondem todos os bens do devedor.”

No hay, pues, obligación jurídica sin responsabilidad, ni responsabilidad jurídica sin obligación. TIPKE e LANG, en su obra *Steuerrecht*, frisan la estricta vinculación entre obligación y responsabilidad, destacando que no hay deuda tributaria sin responsabilidad: *keine Steuerschuld ohne Haftung*.¹⁰⁴

¹⁰³ COUTO E SILVA, Clovis V. do. A Obrigação como Processo. Porto Alegre: UFRGS, 1964, p. 102.

¹⁰⁴ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 19. Auflage. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2008, p. 187.

LUIS DÍEZ-PICAZO hace la síntesis de la cuestión: "... si bien en períodos históricos anteriores la deuda y la responsabilidad, como fenómenos jurídicos, han podido aparecer y funcionar con independencia, en el Derecho Moderno no ocurre así. La distinción entre deuda y responsabilidad suministra unos datos conceptuales de gran utilidad para construir el concepto de obligación. Deuda y responsabilidad son dos ingredientes institucionales del fenómeno de la obligación, pero no constituyen dos relaciones o dos situaciones jurídicamente autónomas y distintas. La responsabilidad sólo encuentra su justificación a través de la idea previa de deber jurídico. Se es responsable porque se debe o se ha debido algo. La responsabilidad es pues una forma de sanción del incumplimiento del débito, que es un acto antijurídico. Así pensadas las cosas, no existe responsabilidad sin que previamente exista deber y un deber que quiera ser calificado como deber jurídico tiene que llevar aparejada una sanción que, bajo una u otra forma, constituye responsabilidad."¹⁰⁵

Mas la distinción mantiene al menos un grande valor didáctico, con utilidad analítica y explicativa^{106 107}. EMILIO BETTI, en su *Teoria Generale delle Obbligazioni*, hablaba de dos aspectos de la obligación: "l'aspetto del debito" y "l'aspetto della responsabilità, quale si manifesta nella sua attuazione".¹⁰⁸ Y enseñaba: "La responsabilità nella sua attuazione si modella sul debito: ciò che, in altri termini, il Chiovenda esprime dicendo che l'obbligazione – quale debito

¹⁰⁵ DÍEZ-PICAZO, Luis. Op. cit., p. 102/103.

¹⁰⁶ LACRUZ BERDEJO, José Luis. Et al. Elementos de Derecho Civil. Derecho de Obligaciones. Parte General. Teoría General del Contrato. 3ª ed. DYKINSON, 2003, p. 15.

¹⁰⁷ DÍEZ-PICAZO, Luis. Op. cit., p. 79: "Nosotros creemos que, aún no siendo un tema de actualidad, es un tópico que permite profundizar en el concepto y en las características de la relación obligatoria, por lo que el análisis debe ser mantenido".

¹⁰⁸ BETTI, Emilio. *Teoria Generale Delle Obbligazioni*. II. Struttura dei Rapporti D'Obbligazione. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1953, p. 105.

– e l’azione – quale potere di attuare la responsabilità ch’esso debito importa – tendono al conseguimento del medesimo bene.”¹⁰⁹

Como añade JUDITH MARTINS-COSTA, aunque se tenga concluido por la unidad de la relación obligacional, ha sido general el “reconhecimento de a doutrina dualista ter tido o mérito de chamar a atenção para a complexidade analítica da relação obrigacional”.¹¹⁰

Se ha pasado a ver la relación obligacional como un proceso o sistema de procesos y como totalidad.¹¹¹ La idea de cumplimiento pasó a hacer parte del núcleo de la obligación. Esta relación compleja es considerada, actualmente, como una relación de cooperación¹¹², lo que tiene permitido el desarrollo de

¹⁰⁹ BETTI, Emilio. Op. cit., p. 105.

¹¹⁰ MARTINS-COSTA, Judith. Comentários ao Novo Código Civil. Vol. V. Tomo I. Coordinador: SÁLVIO DE FIGUEIREDO TEIXEIRA. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 19.

¹¹¹ KARL LARENZ afirmó: “... por el hecho mismo de que en toda relación de obligación late el fin de la satisfacción del interés en la prestación del acreedor, puede y debe considerarse la relación de obligación como un proceso. Está desde un principio encaminada a alcanzar un fin determinado y a extinguirse con la obtención de ese fin. Y precisamente la obtención del fin puede exigir alguna modificación... La relación de obligación como un todo se extingue cuando su fin haya sido alcanzado totalmente, es decir, cuando el acreedor (o todo el que participa como acreedor) haya sido totalmente satisfecho en su interés en la prestación.” Vease in: LARENZ, Karl. Derecho de Obligaciones. Tomo I. Versión española y notas de J. S. BRIZ. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1958, p. 39.

¹¹² MARTINS-COSTA. Op. cit., p. 20.

conceitos como de obrigações principais e acessórias¹¹³, deveres secundários¹¹⁴, deveres acessórios ou especiais de conduta¹¹⁵ etc.

CLÓVIS DO COUTO E SILVA já dizia, em sua obra *A Obrigação como Processo*, de a importância de salientar “os aspectos dinâmicos que o conceito de dever revela, examinando-se a relação obrigacional como algo que se encadeia e se desdobra em direção ao adimplemento, à satisfação dos interesses

¹¹³ DÍEZ-PICAZO. Op. cit., p. 270, habla de la “existencia de una serie de deberes accesorios a cargo del deudor, que tienen por objeto la actividad previa necesaria para promover o impulsar la prestación debida.” Y, en la p. 271, detalla: “Estos deberes son básicamente los siguientes: 1.º La realización de los actos necesarios para preparar la prestación contemplada en la obligación. 2.º La realización de los actos de conservación de la prestación una vez preparada y antes de haber sido entregada o puesta a disposición del acreedor. 3.º Los deberes de previsión de los sucesos que puedan introducir deberes de previsión de las circunstancias que puedan poner en juego o en riesgo la conservación de la prestación preparada y la evitación de los sucesos que puedan introducir en ella defectos o, finalmente, hacerla definitivamente imposible.”

¹¹⁴ COUTO E SILVA. Op. cit., p. 114. Habla de los deberes secundários como decorrentes de la incidência del principio de la buena-fé: “Os deveres que nascem dessa incidência são denominados secundários, anexos ou instrumentais. Corresponde ao termo germânico ‘Nebenpflicht’.”

¹¹⁵ DÍEZ-PICAZO, Luis. Op. cit., p. 357; ANTUNES VARELA distingue los “deveres principais ou típicos” dos “deveres secundários de prestação”. Las prestaciones principales son las “que definen o tipo ou o módulo da relação: a entrega da coisa vendida, por parte do vendedor, e a entrega do preço, pelo lado do comprador”. Principal “se considera ainda a obrigação de indemnizar nascida da prática de facto ilícito extracontratual”. Ya en la categoría de los deberes secundários “cabem não só os deveres acessórios da prestação principal (destinados a preparar o cumprimento ou a assegurar a perfeita execução da prestação), mas principalmente os deberes relativos às prestações substitutivas ou complementares da prestação principal (o dever de indemnizar os danos moratórios ou o prejuízo resultante do cumprimento defeituoso da obrigação) e ainda os deberes compreendidos nas operações de liquidação (Abwicklungspflichten) das relações obrigacionais duradouras”. Por fin, habla de los “deveres acessórios de conduta”, deciendo: “Diferentes dos devers primários ou secundários de prestação são os deberes de conduta que, não interessando directamente à prestação principal, nem dando origem a qualquer acção autónoma de cumprimento..., são todavia essenciais ao correcto processamento da relação obrigacional em que a prestação se integra.” Como exemplo, habla del deber del locatário de “avisar imediatamente o locador, sempre que tenha conhecimento de vícios na coisa, ou saiba que a ameaça algum perigo...” Y concluye: “Trata-se de um dever que não respeita directamente, nem à preparação, nem à perfeita (correcta) realização debitória (principal). Mas que interessa ao regular desenvolvimento da relação locatícia, nos termos em que ela deve processar-se entre contraentes que agem honestamente e de boa fé nas suas relações recíprocas.” Vease: Das Obrigações em Geral. Vol. I. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 1991, p. 125/126.

do credor”.¹¹⁶ Partiendo de la idea de totalidad, así entendida como complejidad, CLÓVIS ha considerado la relación jurídica “como uma ordem de cooperação, formadora de uma unidade que não se esgota na soma dos elementos que a compõem.”¹¹⁷ Y añadía: “Sob o ângulo da totalidade, o vínculo passa a ter sentido próprio, diverso do que assumiria se se tratasse de pura soma de suas partes, de um compósito de direitos, deveres, pretensões, obrigações, ações e exceções. [...] ... mesmo adimplido o dever principal, ainda assim pode a relação jurídica perdurar como fundamento da aquisição (dever de garantia), ou em razão de outro dever secundário independente.”¹¹⁸

DÍEZ-PICAZO dice que “La relación obligatoria es un proyecto o un programa que las partes establecen a fin de ajustar a él sus conductas y obtener en la realidad social y en la realidad jurídica determinadas consecuencias.”¹¹⁹ Y habla del deber de diligencia de las partes, diciendo que el sentido vulgar o usual de “esfuerzo, cuidado y eficacia en la ejecución de alguna actividad” fue recibido por la dogmática y por los ordenamientos, más con el tiempo “pasa a significar la compleja actividad que una persona debe o tiene que desplegar en una situación jurídica dada”. Tal diligência, afirma, asume diversas funciones: “1.º La función de integración de la prestación debida. 2.º La llamada función promotora de la diligencia. 3.º La función de definición del título de imputación de la responsabilidad por negligencia. 4.º El módulo de construcción de los deberes accesorios de conducta y de las modalidades de ejercicio del derecho de crédito, así como de las cargas que lo acompañan.”¹²⁰

¹¹⁶ COUTO E SILVA. Op. cit., p. 5.

¹¹⁷ COUTO E SILVA. Op. cit., p. 8.

¹¹⁸ COUTO E SILVA. Op. cit., p. 9.

¹¹⁹ DÍEZ-PICAZO. Op. cit., p. 118.

¹²⁰ DÍEZ-PICAZO. Op. cit., p. 121.

Según JUDITH MARTINS-COSTA, la cooperación “não está reduzida ao cumprimento do dever principal, antes se espraiaando pelos deveres secundários, anexos, colaterais ou instrumentais”.¹²¹ Afirma: “Se em toda a ordem jurídica a cooperação é pressuposto abstrato e geral, no Direito das Obrigações, centrado na noção de prestação como conduta humana devida, a cooperação é nuclear, pois através da relação obrigacional ‘o interesse de uma pessoa é prosseguido por meio da conduta doutra pessoa’, de modo que a ‘colaboração entre sujeitos de ordem obrigacional – a colaboração intersubjetiva – é uma constante intrínseca das situações’. ... o dever de colaboração está no núcleo da conduta devida, servindo para possibilitar, mensurar e qualificar o adimplemento.”¹²²

También DÍEZ-PICAZO: “... la relación obligatoria es un instrumento de cooperación entre los individuos. El deudor compromete su cooperación y empeña su comportamiento para que el acreedor obtenga satisfacción en su interés, que puede ser, como hemos visto también, un interés de tipo patrimonial o económico, pero asimismo un interés de orden ideal, espiritual o afectivo.”¹²³

Como se ve, la distinción entre deuda y responsabilidad ha lanzado la base para la comprensión de las relaciones obligacionales como algo complejo y dinámico. Es posible que, a pesar del deber de colaboración de las partes en este proceso, no se llegue al cumplimiento de la obligación principal. En este caso, tendrá el deudor que responder, resarciendo al acreedor e, incluso, si fuere necesario, soportando la ejecución en su patrimonio. Es a esto que se llama *responsabilidad* en sentido estricto en el Derecho de Obligaciones.

¹²¹ MARTINS-COSTA. Op. cit., p. 24.

¹²² MARTINS-COSTA. Op. cit., p. 25 e 26.

¹²³ DÍEZ-PICAZO. Op. cit., p. 271.

Para ESQUIVEL, “una vez surgida, la responsabilidad jurídica se convertirá en una nueva obligación a cargo del sujeto actuante”.¹²⁴ De la obligación inicial de cumplir las normas, se pasa a otra obligación, esta de reparar el daño causado por el incumplimiento.

La posición del responsable, pues, es por si también compleja: de la obligación de cumplir la obligación principal, pasa a las obligaciones de resarcir al acreedor por el incumplimiento y, incluso, es importante decir, de reparar los eventuales daños causados.¹²⁵

Cabe a nosotros, ahora, hacer el análisis de la responsabilidad en el Derecho Tributario.

c) La responsabilidad en el Derecho Tributário

HENSEL, en la segunda edición actualizada de su obra *Steuerrecht*¹²⁶, ya llamaba la atención para el hecho de que no siempre es el obligado al pago del tributo la persona que, en caso de incumplimiento, está sujeta primero a la ejecución forzosa sobre su patrimonio, sino el responsable tributario (*Steuerhafter*).¹²⁷

¹²⁴ ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús. En suya ya citada tesis *Análisis Comparativo de La Responsabilidad Tributaria en los Derechos Español y Mexicano*. Tesis de Doctorado.

¹²⁵ “O inadimplemento ou adimplemento imperfeito são pressupostos da tutela específica do adimplemento. Se o inadimplemento ou o adimplemento imperfeito causarem dano, o credor-lesado poderá exigir, ao lado da tutela específica do adimplemento, a tutela ressarcitória pelo dano.” (MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Código de Processo Civil Comentado*. Rio de Janeiro: RT, 2008, p. 427)

¹²⁶ HENSEL, Albert. Op. cit.

¹²⁷ HENSEL. Op. cit., p. 49: “Der Entrichtungspflichtige ist (...) keineswe in allen Fällen identisch mite derjenigen Person, welche kraft dieses Steuerschuldverhältnisses de Vermögenszugriff des Steuergläubigers, insbesondere (bei nicht ordnungsgemäßer Vornahme der Entrichtungsverpflichtungen) der Zwangsvollstreckung in sein Vermögen ausgesetzt ist. In

Efectivamente, señalaba que el cumplimiento de la prestación tributaria puede no ocurrir y que se ha procurado superar tal dificultad a través de la extensión de la obligación tributaria a otras personas que no el deudor del impuesto. Así, queda el acreedor con una garantía de la satisfacción de su crédito.¹²⁸ Advertía, todavía, que no obstante a menudo se hable de “responsabilidad”, es necesario diferenciar los varios institutos por los cuales se hace la extensión de las obligaciones.¹²⁹

Habla, así, de la pluralidad de deudores (*Schuldnermehrheit*), de la sucesión (*Schuldnachfolge*), de la responsabilidad accesorio (*Nebenhaftung*)¹³⁰ y de la responsabilidad por garantía (*Garantiehaftung*)¹³¹.

Por pluralidad de deudores tiene la situación en que varias personas responden conjuntamente por una deuda tributaria, es decir, responden como

Anlehnung an Gedankengänge des deutschen Rechts mag man diese ‘Voostreckungsschuldner’ als Steuerhafter bezeichnen.”

¹²⁸ HENSEL. Op. cit., p. 53: “Angesichts des Umstandes aber, daß der Steuergläubiger eine Unzahl Von Fällen zu bearbeiten und dementsprechend für eine groß Anzahl von Steuereingängen Sorge zu tragen hat, warden sich nicht selten Schwierigkeiten dadurch ergeben, daß die am Tatbestand zunächst beteiligte Person, der Steuerschuldner, die Steuer nicht leisten kann oder nicht leisten will. Das moderne Steuerrecht hat diese Schwierigkeiten durch Ausdehnung der persönlichen Steuerpflicht auf eine Mehrzahl von Personen zu überwinden versucht; dadurch erlangt der Steuergläubiger di Möglichkeit, u. U. die Auswahl unter mehreren Steuerschuldnern (oder als Steuerschuldner zu behandelnden Personen) treffen zu können; er sichert sich gegen das Leistungsunvermögen oder der bösen Willen desjenigen, der in erster Linie zur Leistung berufen erscheint.”

¹²⁹ HENSEL. Op. cit., p. 53: “Ungenau faßt das Steuerrecht vielfach die verschiedenartigen Rechtsinstitute, welche einer solchen Ausdehnung der persönlichen Steuerpflicht dienen, unter dem Sammelbegriff “Haftung” zusammen. Obwohl es starke Verwandtschaft und Gemeinsamkeit unter den verschieden Rectsinstituten gibt, sind sie doch nach ihrem Zweck und nach ihrer rechtlichen Ausgestaltung zu trennen.”

¹³⁰ “Responsabilidad accesorio” es la expresión usada en la ya referida traducción española, p. 180.

¹³¹ “Responsabilidad por garantía” es también aquí la expresión utilizada en la traducción española, p. 183.

deudores solidarios.¹³² Cuanto a la sucesión, no la define propiamente. Solamente ejemplifica con algunas hipótesis como la de la responsabilidad del adquirente en la transmisión de una empresa y de la sucesión *causa mortis* de la persona natural, establecidas en la *Reichsabgabeordnung*. Todavía, esclarece que, en la sucesión, los sucesores responden por una deuda ajena, siendo su obligación idéntica a la del deudor inicial y que puede ser cumulativa o traslativa conforme establecido en cada caso.¹³³ A su vez, en la responsabilidad accesoria, a la par del presupuesto de hecho del tributo, hay otro que implica la responsabilidad de otra persona por la deuda. El fin, aquí, es asegurar suficientemente el crédito tributario.¹³⁴ Por último, el caso de la responsabilidad por garantía, presente por ejemplo en el Derecho de aduanas, ocurre cuando el depositario resta responsabilizado relativamente a las mercaderías presumidamente sustraídas a la imposición tributaria.¹³⁵

Dos puntos más cabe destacar de la obra de Hensel: la crítica al uso de la expresión *responsabilidad* (*Haftung*) y la delimitación de los posibles responsables, asociada esta a la finalidad del instituto.

¹³² HENSEL. Op. cit., p. 53: "... mehrere Personen nebeneinander für eine Steuerschuld (...) haften; liegt ein solcher Fall vor, so sollen die Personen als 'Gesamtschuldner' haften."

¹³³ HENSEL. Op. cit., p. 54: "Die hier genannten Steuerschuldnahmfolger haben zwar für eine fremde Steuerschuld aufzukommen; ihre Verpflichtung ist aber mit derjenigen des ursprünglichen Steuerschuldners identisch das ihre Schuld begründende Ereignis liegt tatbestandsmäßig innerhalb des Steuerrechts. Ob die Schuld nachfolge kumulativ oder translativ ist, muß aus den einzelnen Bestimmungen entnommen werden".

¹³⁴ HENSEL. Op. cit., p. 54: "Anders liegt der Fall bei denjenigen, die persönliche Steuerpflicht erweiternden Tatbeständen, die unter dem Begriff 'Nebenhaftung' zusammenfassen möchte. Für sie ist grundsätzlich die Tatbestandsverwirklichung durch einen Hauptschuldner notwendige Voraussetzung; auf Grund eines besonderen Nebentatbestandes tritt eine weitere Person hinzu. Diese steht entweder zu dem Hauptschuldner oder zu dem Haupttatbestande in irgendwelchen Beziehungen, die es gerechtfertigt erscheinen lassen, auch diese Nebenperson, jedenfalls soweit es der Zweck einer ausreichenden Sicherung des Steueranspruchs erfordert, in eine dem Hauptschuldner gleiche Rechtsstellung einrücken zu lassen. [...] ... das Institut der Nebenhaftung seinem Wesen nach akzessorisch zur Hauptschuld ist."

¹³⁵ HENSEL. Op. cit., p. 55/56.

En especial en nota al pie de la página 54, destaca que utiliza la expresión *responsabilidad (Haftung)* para referir el deber de responder de una deuda ajena y no en el sentido de la distinción entre deuda y responsabilidad, en que se habla, de un lado, del deber de cumplimiento y, de otro, de la responsabilidad de la misma persona en el seno de una relación jurídica. Entiende que el deber de pago y los deberes formales, bien como de retener pagos no deben calificarse como “responsabilidad” y advierte que se debe evitar la inclusión en tal concepto de institutos jurídicos que no lo pertenecen.”¹³⁶

Cuanto a la delimitación, Hensel apunta que pueden ser impuestas obligaciones a los terceros cuya posición jurídica permita influir sobre el deudor para que éste realice el pago del tributo. Atribuir al tercero la responsabilidad por la deuda lo induce a hacerlo. Así, más valor tiene el instituto de la responsabilidad cuanto menos se lo usa.¹³⁷

¹³⁶ Hensel. Op. cit., nota 2 al pie de la p. 54: “Der Wortbestandteil ‘Haftung’ ist hier, wie ausdrücklich betont sein möge, im Sinne vom Einstehenmüssen für eine fremde Schuld zu euten. Die Haftung zeigt also hier keine Verwandtschaft mit der rechtlichen Trennung von Schuld und Haftung (Leisten sollen – Einstehen müssen derselben Person im Rahmen desselben Schuldverhältnisses). Zu beachten ist ferner, daß als Haftung hier nur das Einstehenmüssen für die Geldleistung als solche in Frage kommt. Aus Zwecken der terminologischen Klarheit vermeide ich es, die nach dem Verfahrensrecht hinneigende Entrichtungspflicht für einen anderen Steuerschuldner, wie auch die Erfüllung sonstiger verwaltungsrechtlicher (und nicht materielle-schuldrechtlicher) Verpflichtungen als ‘haftung’ zu bezeichnen. [...] Ebenso wenig möchte ich die Hilfsverpflichtung zur Vornahme des Steuerabsugs vom Arbeitslohn... unter den Begriff der ‘Haftung’ ringen. [...] Die Begriffskumulierung unter dem Ausdruck Haftung ist im Steuerrecht so groß, daß man es auch aus sehr wesentlichen praktischen Gründen vermeiden muß, Rechtsinstitute unter diesen Begriff zu bringen, die streng genommen nicht dorthin gehören.

¹³⁷ Hensel. Op. cit., p. 56: “Ebenso wie der Staat dem Hauptschuldner durch Gesetz Verpflichtungen auferlegen kann, wird er mit dem gleichen Recht diese Pflichten auch auf andere ‘dritte’ Personen ausdehnen können, deren Rechtslage zudem meistens so ist, daß sie eine gewisse Einwirkungsmöglichkeit auf den Hauptschuldner haben, diesen zur Erfüllung seiner Steuerpflichten insbesondere zur Zahlung seiner Steuerschulden anzuhalten. Davon werden sie um so eher dann Gebrauch machen, wenn im Hintergrunde ihre eigene persönliche Haftung droht; sie hierzu zu veranlassen und damit durch psychologischen Zwang seine eigenen Rechte zu sichern, liegt im berechtigten Interesse des Besteuerungsberechtigten und Steuergläubigers. So erweist sich das Haftungsinstitut gerade dadurch als wertvoll daß es möglichst wenig in Erscheinung tritt.”

La sistematización inicial del Derecho Tributario, incluso no que respecta a la comprensión del papel de los terceros, también recibió fuerte impulso por otros autores de lengua alemana.

Los Profesores suizos BLUMENSTEIN¹³⁸, en la obra *System des Steuerrechts*¹³⁹, dedicaron el primer capítulo a estudiar la soberanía fiscal y la obligación tributaria, bien como la repercusión de ésta en terceras personas. Han dicho que el cumplimiento de la obligación tributaria por el sujeto tributario depende de situaciones que no sufren la influencia de la orden jurídica. Es así del interés fiscal que sean eliminadas o minoradas las posibilidades de abstención, bien como que sea posible tener mayor seguridad cuanto a la efectivación de los ingresos. Para tal fin es que son establecidas obligaciones de terceros. Estos no guardan una relación directa con el objeto tributario; sólo por previsión legal expresa es que pueden ser obligados¹⁴⁰.

Cuando el legislador pone un tercero en el lugar del sujeto tributario, mismo sin que este tenga ser omitido, tenemos la sustitución tributaria.¹⁴¹ Otro es

¹³⁸ Dino Jarach destaca que el Prof. Ernst Blumenstein ha sido el elaborador de la Abgabenordnung suiza “con los criterios científicos a los cuales el distinguido autor había dado desarrollo en sus obras doctrinales y en sus cursos universitarios.” Vide: JARACH, D. El Hecho Imponible/Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo. 2ª ed. Buenos Aires: ABELEDO-PERROT, 1971, nota 240 al pie de la p. 171.

¹³⁹ BLUMENSTEIN, Ernst; BLUMENSTEIN, Irene. Op. cit.

¹⁴⁰ BLUMENSTEIN. Op. cit., p. 38: “Alle diese Verpflichtungen dritter Personen ergeben sich nicht, wie diejenigen des Steuersubjekts, aus seiner direkten Beziehung zum Steuerobjekt und aus der steuerrechtlichen Zugehörigkeit zum Gemeinwesen. Infolgedessen können sie nur dann als vorhanden betrachtet werden, wenn sie im Steuergesetz ausdrücklich vorgesehen sind. Sie stellen besondere steuerrechtliche Institute dar, die auch nur für bestimmte im Gesetz bezeichnete Steuerarten Geltung haben.”

¹⁴¹ BLUMENSTEIN. Op. cit., p. 40/42: “Auch ohne Wegfall des Steuersubjekts tritt mitunter an dessen Stelle eine dritte Person (Steuersubstitut). Sämtliche aus dem Steuerrechtsverhältnis entspringenden Verpflichtungen und Befugnisse gehen von Gesetzgeber wegen auf den Substituten über. Dies kann entweder in dem Sinne geschehen, dass das Steuersubjekt vollständig ausgeschaltet wird (sog. Privative Steuersubstitution), oder dass es neben dem

el caso en que el legislador pone una tercera persona junto al sujeto tributario como responsable solidario por el pago del tributo, pero sin que ingrese en la relación jurídica tributaria. La exigencia, ésta si, es que puede ocurrir tanto ante el sujeto tributario como ante el responsable.¹⁴² Por fin, los BLUMENSTEIN destacan que el tercero que haya hecho el pago de un tributo puede resarcirse.¹⁴³

A su vez, el jurista italiano GIANNINI, en su obra *Istituzioni di Diritto Tributario*¹⁴⁴, surgida en la década de treinta y que obtuvo muchas ediciones, también ha dado atención al papel de los terceros, sea en el cumplimiento de deberes como en el pago y en la responsabilidad por las deudas. Así es que señala que no sólo el contribuyente, mas también otras personas son llamadas

Steuersubstituten die materielle Verpflichtung aus de Steuerrechtsverhältnis beibehält (sog. Kumulative Steuersubstitution oder Steuervertretung). [...] Die Wirkung der Steuersubstitution äussert sich vor alle darin, dass der Substitut in die Steuerschuld des Steuersubjekts eintritt (sog. Zahlungssubstitution). ... er in ein fremdes Steuerrechtsverhältnis eintritt. Ist er jedoch selbst steuerpflichtig... Bei der privaten Steuersubstitution schliesst die Zahlungspflicht des Substituten eine colche des Steuerpflichtigen aus, bei der kumulativen Steuersubstitutio dagegen haftet der letztere solidarisch mit dem Eastern für die Bezahlung der Steuern.”.

¹⁴² BLUMENSTEIN. Op. cit., p. 42/43: “Eine Auswirkung der Steuerpflicht auf dritte Personen kann auch darin bestehen, dass diese neben dem Steuersubjekt für die geschuldete Steuer solidarisch mithaften. Der Unterschied zur Steuersubstitution besteht Darin, dass der Dritte nicht in das Steuerrechtsverhältnis eintritt. Das Steuersubjekt schuldet die Steuer und hat allein die verfahrensrechtlichen Verpflichtungen und Befugnisse inne. Ist jedoch einmal die Steuerforderung rechtskräftig festgestellt, so kann sie sowohl beim Steuersubjekt wie auch beim solidarisch Mitverpflichteten eingefordert werden...”

¹⁴³ Los BLUMENSTEIN destacan, también, en la p. 46, que tal repercusión (Steuerüberwälzung) depende da posibilidad económica de repercutir el tributo, e.g., en el precio de una mercancía. En caso negativo, permanecerá como su propia responsabilidad (Steuerrückwälzung): “Es handelt sich hier um die rein wirtschaftliche Erscheinung der sog. Steuerüberwälzung. Ihr Zustandekommen ist davon abhängig, ob die wirtschaftlichen Verhältnisse, namentlich die Preislage auf dem Warenoder Geldmarkt den Dritten zwingen, sich den Preisaufschlag oder die Verrechnung gefallen zu lassen. Andernfalls wird er durch sein geschäftliches Verhalten den Steuerzahler zwingen, Seine Geschäftsbedingungen so zu gestalten, dass die vermögensrechtliche Belastung durch die Steuer auf ihm selbst haften bleibt (sog. Steuerrückwälzung).”.

¹⁴⁴ GIANNINI. Op. cit.

al cumplimiento de deberes positivos y negativos en pro de la seguridad, facilidad y rapidez de la liquidación y recaudación de los tributos.¹⁴⁵

Cuidando de la responsabilidad de los representantes por la deuda impositiva, apunta dos aspectos importantes: a) que sólo se configura “en la medida en que el incumplimiento de las obligaciones inherentes a su gestión haya irrogado un perjuicio al crédito del ente público”; b) que su objeto será “no la prestación del impuesto, sino el resarcimiento del daño causado por su culpa”.¹⁴⁶

Además, GIANNINI afirmó que, “De la noción de responsabilidad impositiva se deduce que el responsable, por haber satisfecho una deuda ajena, es decir, del sujeto pasivo del tributo, tiene el derecho de regreso contra este

¹⁴⁵ GIANNINI. Op. cit., p. 68: “... con el fin de hacer más seguras, más fáciles y más expeditivas la liquidación y la recaudación del tributo, el legislador impone, ante todo, no sólo al contribuyente, sino también a otras personas, múltiples deberes, unos positivos – como la declaración de los elementos de hecho a los que la ley vincula la obligación de satisfacer el impuesto, la participación de actos o el cumplimiento de especiales formalidades – y otros negativos – como la prohibición de expedir copias de documentos por los que no haya sido satisfecho el correspondiente impuesto -.”

¹⁴⁶ GIANNINI. Op. cit., p. 103: “... todos los representantes legales del sujeto impositivo, sea éste una persona física incapaz o un ente colectivo, y, por tanto, los tutores, curadores, administradores, liquidadores, etc., son personalmente responsables del cumplimiento preciso y oportuno de las obligaciones tributarias establecidas para el propio sujeto, e incurren, por tanto, en caso de transgresión, en las sanciones correspondientes, tanto penales como administrativas. Y como estas últimas (recargos, penas pecuniarias) consisten en el pago de una suma de dinero, los mencionados representantes, a los que sea imputable la transgresión, contraen frente a la Hacienda una deuda personal, que están obligados a satisfacer con todos sus bienes. Pero en lo que respecta a la obligación principal del sujeto impositivo, consistente en el pago del tributo, el representante legal no queda obligado a hacer frente a ella con sus propios medios, sino exclusivamente con los del representado, porque la deuda impositiva no es una deuda suya sino una deuda de aquél únicamente. [...] La responsabilidad del representante por la deuda impositiva sólo puede configurarse con un carácter distinto en la medida en que el incumplimiento de las obligaciones inherentes a su gestión haya irrogado un perjuicio al crédito del ente público, un cuya hipótesis la obligación del representante tendrá por objeto, no la prestación del impuesto, sino el resarcimiento del daño causado por su culpa, y cuya cuantía no ha de identificarse necesariamente con el importe total del impuesto, sino tan sólo con aquella parte del mismo que el ente público no haya podido recaudar como consecuencia de ese culposo comportamiento.”

último por el importe íntegro del impuesto satisfecho.” Y más: “Por tanto, el derecho de regreso debe admitirse en todo caso, aunque falte una norma que expresamente lo prevea.”¹⁴⁷

ANTONIO BERLIRI, en su obra *Principi di Diritto Tributario*¹⁴⁸, enseñó que se puede hablar de sujeto pasivo para referir cualquiera que sea titular de una situación pasiva o para indicar o sujeto titular de una obligación tributaria, el deudor tributario.¹⁴⁹ Y luego añade que, en este segundo sentido, el problema está en distinguir entre la obligación tributaria de las otras obligaciones conexas o accesorias, envolviendo la sustitución, la responsabilidad, la solidaridad y la subsidiaridad.¹⁵⁰

GIAN ANTONIO MICHELI, en su *Corso di Diritto Tributario*¹⁵¹, dice que la ley no se limita a indicar como sujeto pasivo de la relación tributaria a aquel

¹⁴⁷ GIANNINI. Op. cit., p. 135: “b) De la noción de responsabilidad impositiva se deduce que el responsable, por haber satisfecho una deuda ajena, es decir, del sujeto pasivo del tributo, tiene el derecho de regreso contra este último por el importe íntegro del impuesto satisfecho. Por tanto, el derecho de regreso debe admitirse en todo caso, aunque falte una norma que expresamente lo prevea.”

¹⁴⁸ BERLIRI, Antonio. *Principi di Diritto Tributario*. Vo. I. Seconda edizione. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1967.

¹⁴⁹ BERLIRI. Op. cit., p. 329: “Di soggetti passivi si può parlare in due sensi netamente distinti e cioè: a) per indicare tutti quei soggetti Che possono essere titolari di una situazione passiva; b) per indicare quei soggetti Che sono titolari passivi di una obbligazione tributaria o per dirla più chiaramente, Che sono i debitori di quella speciale obbligazione Che è l’obbligazione tributaria.”

¹⁵⁰ BERLIRI. Op. cit., p. 330: “Nel second senso, invece, Il problema si concreta soprattutto, ma non esclusivamente, nell’identificazione dell’obbligazione tributaria e nella sua discriminazione da altre obbligazioni, con quella più o meno intimamente connessa o ad essa accessoria (e quindi Il problema dessa sostituzione, della responsabilità, della solidarietà, della sussidiarietà ecc.), e della distinzione fra circostanze rilevanti ai fini della soggettività dell’obbligazione tributaria e circostanze rilevanti ai fini della individuazione della fattispecie da cui essa nasce o Del suo oggetto.”

¹⁵¹ MICHELI, Gian Antonio. *Corso di Diritto Tributario*. 6ª ed. Torino: Società Editrice Subalpina, 1981. La primera edición es de 1970.

que tiene relación directa con el presupuesto de hecho, sino que hace más ancho el círculo de los sujetos poniendo la responsabilidad a cargo de otros sujetos que se encuentran en relación indirecta con el presupuesto.¹⁵² Su objetivo es “conseguire più rapidamente e con maggior sicurezza il pagamento del tributo”¹⁵³, cuidando de obtenerlo en el momento en que es más fácil.¹⁵⁴ Apunta y examina, así, las figuras del sustituto y del responsable.

Habla del sustituto como deudor por un débito propio y no solamente responsable por un débito ajeno.¹⁵⁵ Destaca que incluso la figura del retenedor de debito a cuenta pasó a ser considerada sustituto¹⁵⁶, quedando evidente, así, el “particolare veste strumentale del sostituto d'imposa”.

¹⁵² MICHELI. Op. cit., p. 125: “La legge non si contenta peraltro di individuare i soggetti passivi, con riferimento a tale nesso diretto tra soggetto e presupposto, ma allarga la cerchia dei soggetti che il fisco può escutere, ponendo delle responsabilità a carico di altri soggetti che si trovano in una relazione indiretta con il presupposto stesso.”

¹⁵³ MICHELI. Op. cit., p. 125.

¹⁵⁴ MICHELI. Op. cit., p. 133: “E il legislatore tributario si preoccupa di prelevare il tributo nel momento in cui gli è più facile, anche se per avventura il soggetto che coinvolge non è quello cui si riferisce direttamente il presupposto stabilito dalla legge.”

¹⁵⁵ MICHELI. Op. cit., p. 134: “Il sostituto è quindi debitore per un debito proprio e non è meramente un responsabile per un debito altrui.”

¹⁵⁶ MICHELI. Op. cit., p. 134/135: “È da avvertire peraltro che l'art. 64 cit. dà un ambito più vasto alla nozione di sostituzione tributaria, poiché in essa si ricomprendono quelle ipotesi di ritenuta di acconto che non costituiscono il prelievo definitivo di una quota del tributo, bensì rappresentano l'anticipazione del pagamento non definitivo del tributo stesso che in un secondo momento sarà liquidato nuovamente, con l'eventuale restituzione al contribuente della eccedenza (...). Sotto le vecchie leggi si era dubitato che questi casi rientrassero nella sostituzione tributaria, ravvisandosi in siffatte ritenute delle specie di misure cautelari, o addirittura di cauzioni. Ma ora tali dubbi sono superati dalla chiara lettera dell'art. 64 cit. Talché tutti i soggetti che pagano ritenute di acconto (v. infra) rientrano nella sostituzione tributaria. Il che ha forse una conseguenza, sul piano della ricostruzione dell'istituto nel senso di sottolineare il carattere strumentale della figura del sostituto, il quale adempie a delle obbligazioni proprie che sono connesse per dipendenza alla situazione giuridica del sostituto rilevante per la norma di imposizione.”

Ya como responsable tributario MICHELI entiende el sujeto que responde (por el pago del tributo) junto con otro, relativamente al cual es verificada la “situazione base”.¹⁵⁷ La situación subjetiva del responsable es dependiente de la situación subjetiva del contribuyente. De ahí, incluso, viene el derecho de regreso, aunque la ley silencie.¹⁵⁸ Habla por fin de la solidaridad y de la sucesión como otras hipótesis de pluralidad de sujetos pasivos.¹⁵⁹

DINO JARACH, en su obra *El Hecho Imponible*¹⁶⁰, publicada por primera vez en 1943, conceptúa la obligación tributaria como “una relación jurídica *ex lege*, en virtud de la cual una persona (sujeto pasivo principal, contribuyente o responsable), está obligada hacia el Estado u otra entidad pública, al pago de una suma de dinero, mientras se verifique el presupuesto de hecho determinado por la ley”.¹⁶¹ Identifica, así, en el polo pasivo de la relación tributaria, el deudor principal o contribuyente, por un lado, y los codeudores o responsables, por otro, estos por causa originaria (solidaridad, sustitución) o derivada (sucesión).¹⁶² La distinción entre tales categorías sería lo principal en el

¹⁵⁷ MICHELI. Op. cit., p. 140: “Per responsabile del tributo, si intende un soggetto che risponde, insieme con altri, nei confronti dei quali si sia verificata la situazione base. E questa responsabilità deriva da una qualificazione legislativa del rapporto di dipendenza tra l’una situazione soggettiva facente capo al responsabile, e l’altra propria del contribuente.. Quanto al contenuto degli obblighi, gravanti il primo, il più importante è quello attinente al pagamento del tributo, mentre nulla la legge dice rispetto agli eventuali obblighi accessori che gravano il responsabile se la legge li prevede.”

¹⁵⁸ MICHELI. Op. cit., p. 142: “... l’essere obbligato per una situazione-base cui il soggetto passivo è estraneo, fa assurgere rilevanza giuridica al rapporto che lega l’obbligato principale, o contribuente, al responsabile. Con la conseguenza che quest’ultimo avrà diritto a rivalersi nei confronti del primo, anche se la legge nulla dice al riguardo.”

¹⁵⁹ MICHELI. Op. cit., p. 143 y 149.

¹⁶⁰ JARACH. Op. cit..

¹⁶¹ JARACH. Op. cit., p. 73.

¹⁶² JARACH. Op. cit., p. 65: “Los elemento de la relación jurídica tributaria sustancial son los siguientes: el sujeto activo...; el sujeto pasivo principal o deudor principal del tributo, a quien se

estudio del sujeto pasivo.¹⁶³ Habla del contribuyente como aquél en tal relación con el hecho imponible que a él se pueda atribuir la capacidad contributiva.¹⁶⁴ Refiere aún el contribuyente como “*el deudor por título propio*”.¹⁶⁵

A par del contribuyente, cuida de los que denomina otros responsables del tributo.¹⁶⁶ La responsabilidad de estos jamás suprime la deuda del contribuyente¹⁶⁷ y, incluso en el caso de sustitución, lo que se tiene es el efecto de “agregar al contribuyente un nuevo responsable”, pero sin eliminar el verdadero deudor¹⁶⁸.

puede dar el nombre de ‘contribuyente’ y los otros sujetos pasivos codeudores o responsables del tributo por causa originaria (solidaridad, sustitución), o derivada (sucesión en la deuda tributaria); el objeto... ; el hecho jurídico tributario, es decir, es presupuesto de hecho al cual la ley ” p. 65

¹⁶³ JARACH. Op. cit., p. 66: “El estudio del sujeto pasivo consiste principalmente en la distinción entre las varias categorías de sujetos de la relación tributaria, es decir, en la definición del deudor principal o contribuyente, en el estudio de la capacidad jurídica de derecho tributario, y de los diferentes codeudores o responsables por vínculo de solidaridad, de sustitución o de sucesión tributaria, y por último, de las excepciones subjetivas a la obligación tributaria.”

¹⁶⁴ JARACH. Op. cit., p. 168: “Si el principio de la capacidad contributiva es la causa del impuesto, será en primer término obligado al tributo el sujeto que se halla en una relación tal con el hecho imponible, que a él se pueda atribuir en vía principal la capacidad contributiva. Lo mismo se puede decir, mutatis mutandis, con referencia a la tasa y a la contribución: también para estos tributos es obligado en primer término quien goza del servicio administrativo o de la ventaja especial, que constituyen respectivamente la causa de la tasa o de la contribución. Este sujeto o (como también puede ocurrir) estos sujetos obligados en primer término por su vinculación directa con el hecho imponible, que hace atribuible a él o a ellos la capacidad contributiva (o el goce del servicio o de la ventaja en la tasa y en la contribución) es o son el deudor principal o los deudores principales, el o los contribuyentes.”

¹⁶⁵ JARACH. Op. cit., p. 172.

¹⁶⁶ JARACH. Op. cit., p. 172: “... puede, al lado del contribuyente, ser indicado por la ley otro responsable del tributo... ... estas otras personas son responsables, en algunos casos solidariamente, en otros casos substitutivamente, pero no contribuyentes”.

¹⁶⁷ JARACH. Op. cit., p. 172/173: “su deuda o, mejor dicho, su responsabilidad nunca suprime la deuda propia del... contribuyente.”

¹⁶⁸ JARACH. Op. cit., p. 173: “... la disposición tiene por efecto el de agregar al contribuyente un nuevo responsable, con responsabilidad sustitutiva, pero no elimina el verdadero deudor del tributo.”

Diferentemente del contribuyente, los demás sujetos pasivos no guardan relación tan estrecha con el hecho imponible que su responsabilidad pueda ser deducida del hecho imponible¹⁶⁹, de modo que deben ser determinados explícitamente por la ley.¹⁷⁰ Son responsables “por deuda ajena”.¹⁷¹

Jarach habla de varios tipos de responsabilidad, destacando que “... los sujetos se pueden distribuir siempre en una de las categorías antes nombradas, esto es, de contribuyentes, de responsables por substitución, de responsables con responsabilidad solidaria y de responsables por garantía;”¹⁷² Cuidando de casos de sustitución, dice que al sustituto “pertenece más bien la responsabilidad que la deuda, porque no se le puede atribuir el hecho imponible de conformidad con la causa del impuesto.”¹⁷³ Señala que tiene el derecho de regreso y “en algunos casos hasta la obligación” de exigir el pago del contribuyente¹⁷⁴. Además, el derecho de exigir el pago del contribuyente “existe siempre para el sustituto aunque la ley no lo disponga

¹⁶⁹ JARACH. Op. cit., p. 177/178: “Solamente el sujeto pasivo principal, el deudor por título propio o contribuyente puede ser determinado sin necesidad de alguna norma expresa por parte de la ley, porque se deduce de la naturaleza del hecho imponible, esté o no indicado en una norma explícita del derecho tributario material. Todos los demás sujetos pasivos se distinguen del contribuyente porque, aunque tengan alguna relación con el hecho imponible, pues sin ella no se concibe la cualidad de sujeto pasivo del tributo, esta relación, sin embargo, no es tan estrecha como para significar que para ellos existe la causa jurídica del tributo. De esto deriva una primera consecuencia: mientras no hace falta una norma positiva para determinar el deudor principal, contribuyente, porque el criterio de atribución a él del hecho imponible se desprende de la naturaleza misma del hecho imponible, los otros sujetos, al contrario, son tales porque la ley tributaria explícitamente lo determina.”

¹⁷⁰ JARACH. Op. cit., p. 178: “los otros sujetos... son tales porque la ley tributaria explícitamente lo determina. [...] para los otros obligados el criterio de atribución debe resultar explícitamente de la ley...”

¹⁷¹ JARACH. Op. cit., p. 183.

¹⁷² JARACH. Op. cit., p. 188.

¹⁷³ JARACH. Op. cit., p. 182.

¹⁷⁴ JARACH. Op. cit., p. 184.

expresamente”¹⁷⁵. Justamente por el contribuyente no ser indiferente en el caso de sustitución, el autor es claro aún al apuntar que “si la ley expresamente no dispone lo contrario, la administración podrá siempre hacer valer el crédito tributario contra el contribuyente, cuando el sustituto resulte insolvente”¹⁷⁶.

Dice, también, que otra categoría es la de los responsables solidarios, cuya responsabilidad “no es substitutiva sino conjunta”.¹⁷⁷ Destaca que “El criterio de atribución está constituido en general por la violación de una obligación o más bien consiste en una carga, que incumbe a determinadas personas que están en relación con los actos que dan lugar al nacimiento de la relación tributaria, por razón de su profesión o de su oficio.”¹⁷⁸ Por fin habla de un último criterio de atribución de responsabilidad que establece una “garantía real sobre el objeto material del hecho imponible”¹⁷⁹. En este caso, mas do que obligación tendríamos una sumisión a una carga.¹⁸⁰

En suma, lo que se puede ver es que en las primeras referencias a la responsabilidad tributaria como instituto jurídico-tributario, a pesar de no

¹⁷⁵ JARACH. Op. cit., p. 185: “El contribuyente, en el caso de sustitución (...) no es indiferente para el derecho tributario, no es solamente una figura teórica, abstracta, de orden ético-jurídico más bien que jurídico positivo, como erróneamente ha sido afirmado, sino que se manifiesta sea en el derecho de exigir el pago del contribuyente, derecho que existe siempre para el sustituto aunque la ley no lo disponga expresamente, sea en el hecho de que, si la ley expresamente no dispone lo contrario, la administración podrá siempre hacer valer el crédito tributario contra el contribuyente, cuando el sustituto resulte insolvente, aunque éste se haya vuelto insolvente después de haber exigido el pago del contribuyente.”

¹⁷⁶ JARACH. Op. cit., p. 185, conforme ya transcrito en la nota anterior.

¹⁷⁷ JARACH. Op. cit., p. 185.

¹⁷⁸ JARACH. Op. cit., p. 186.

¹⁷⁹ JARACH. Op. cit., p. 186.

¹⁸⁰ JARACH. Op. cit., p. 187: El sujeto que es responsable por su relación con el objeto de la garantía es objetivamente responsable, es decir, no es obligado sino sometido a una carga, no es y no puede ser considerado como deudor ni, a Fortiori, como contribuyente.”

haber propiamente univocidad en el uso del término, ya se destacaban algunos aspectos muy importantes capaces de darle un sentido propio, más específico que aquél utilizado en el Derecho de Obligaciones.

En el Derecho Tributario, desde el principio, la responsabilidad tributaria ha estado asociada a la idea de responsabilidad de un tercero por deuda ajena (HENSEL, GIANNINI, MICHELI), puesto *junto al* sujeto principal o contribuyente (BLUMENTEIN, MICHELI). Además, ya como detallamiento de la responsabilidad tributaria, aparece la necesidad de una relación del tercero con el hecho imponible o con el contribuyente (HENSEL, MICHELI) y el reconocimiento al tercero responsable del derecho de resarcimiento o regreso ante aquél (BLUMENTEIN, GIANNINI, MICHELI).

Otros rasgos de gran relieve son la referencia al presupuesto de hecho propio de la responsabilidad (HENSEL) colgado al incumplimiento de obligaciones (GIANNINI, JARACH) y la exigencia de ley expresa para atribución de responsabilidad tributaria (BLUMENTEIN, JARACH). Aún es de destacar la vinculación del instituto de la responsabilidad tributaria a los fines de obtener el pago del tributo con mayor rapidez, seguridad y facilidad (MICHELI), generando una garantía de satisfacción del crédito (HENSEL).

Vamos ver, en la próxima parte de este trabajo, las características de la responsabilidad tributaria tal como aparece en la legislación y en la doctrina actualmente

PARTE II

LA SUSTITUCIÓN Y LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIAS

EN LOS DERECHOS ESPAÑOL Y BRASILEÑO

1. LOS ESTUDIOS DE DERECHO COMPARADO

En [los estudios de derecho comparado](#) o de comparación de derechos (*Rechtsvergleichung*)¹⁸¹ cotejanse normas, institutos o mismo sistemas¹⁸¹ para obtener elementos para el mejor conocimiento, interpretación, aplicación y perfeccionamiento de cada cual.¹⁸²

La [afinidad](#) de los institutos [puede ser identificada por la naturaleza, finalidad, resultado etc. Entonces, consideradas las características que un mismo instituto asume en diversos ordenamientos es posible mirar los aspectos positivos y negativos de su disciplina en cada cual a la luz de la teoría general del derecho y de los principios basilares de los estados democráticos de derecho.](#)

En efecto, es importante que haya similitud en los fundamentos, en la estructura y en modo de producción y de aplicación del derecho para que los institutos jurídicos puedan ser comparados de modo más productivo.

¹⁸¹ PESSOA, Flávia Moreira Guimarães Pessoa. Manual de metodologia do trabalho científico: como fazer uma pesquisa de Direito Comparado. Aracaju: Evocati, 2009, p. 45.

¹⁸² PESSOA. Op. cit., p. 20/21. PESSOA invoca SERRADO para decir de la “possibilidade de enriquecimento recíproco entre normas jurídicas, e, por fim, o fornecimento de bases jurídicas e conclusões científicas, a partir da experiência nacional e internacional, com o objetivo de aperfeiçoar os diferentes sistemas jurídicos”; invoca MARÍA IZABEL GARRIDO GOMES para decir que “o direito comparado cumpre múltiplas funções: favorece um melhor conhecimento, interpretação e aplicação do direito; serve para ensinar reformas legislativas; é uma via de aperfeiçoamento, unificação e harmonização sistêmica;”.

Brasil y España son Estados constitucionales de derecho, reconocen los derechos fundamentales de la persona humana, sean individuales o sociales, y tienen muchas afinidades culturales, así como los demás países cuyos ordenamientos consideramos, Alemania, Italia y Portugal. Además, son todos sistemas de derecho de la familia romano-germánica.¹⁸³ Hay, por lo tanto, importante homogeneidad cuanto a las fuentes, al modo como las reglas son concebidas, al modo de considerar la jurisprudencia y al papel de la doctrina, a las técnicas de interpretación, a la visión y al modo de razonar de los juristas.¹⁸⁴ Tal es la similitud entre estos derechos que el Profesor EUSÉBIO GONZÁLEZ GARCIA se refería al *Tratatto de Diritto Tributario* –coordinado por ANDREA AMATUCCI por los autores italianos, CHRISTOPH TRZASKALIK por los autores alemanes y por el propio EUSEBIO por los autores españoles– como un tratado europeo, que reúne lecciones de juristas de estos diversos países, todavía útiles en todos ellos.

Los trabajos de derecho comparado son difíciles. Hay las peculiaridades lingüísticas y, además, es correcto que no se puede proceder a simple transposición del derecho de un país para el ambiente de otro, como se pudiera tener aplicación directa. Todavía, el conocimiento de la potencialidad y de las cuestiones importantes que los institutos de la sustitución y de la responsabilidad tributaria suscitan en cada sitio trae un gran aporte para la comprensión y aplicación del mismo en cualquier sitio. Es posible tener una mejor noción incluso de las influências mutuas y de los aspectos mejor

¹⁸³ GILISSEN, John. *Introdução Histórica ao Direito*. Traducción de A. M. Hespanha y L. M. Macaísta Malheiros. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1979, p. 20.

¹⁸⁴ DAVID, René. *Os grandes sistemas do direito contemporâneo*. Tradução Hermínio A. Carvalho. São Paulo: Martins Fontes, 1986, p. 80 a 82

trabajados en cada lugar, buscando modelos para mejorar las normas cada cual.¹⁸⁵

Con los estudios de derecho comparado es posible, ahora mismo, establecer un concepto doctrinal común que sirva de base para la interlocución entre los especialistas en todos los países que tengan la misma matriz jurídica o elementos nucleares comunes en su estructuración política y jurídica.

La elaboración de conceptos doctrinarios que extrapolen determinado ordenamiento y su análisis teórica, aunque se distinga de los trabajos dogmáticos, sirve de elemento importante para que se pueda mejor comprender los institutos jurídicos y también mejor aplicarlos. Es decir, el estudio teórico no se contrapone a los estudios dogmático y analítico, son complementares. Basta que se distingan sus ámbitos y que el operador del derecho no sobreponga la teoría a la dogmática. Lo ideal y lo difícil es justamente distinguir los métodos de trabajo y sus objetivos, el papel de la doctrina y del aplicador del derecho, bien como las funciones del legislador y de los jueces.

Para los derechos alemán, italiano y portugués, haremos un análisis conjunto de sus diversas fuentes, con finalidad no más que informativa de algunos de sus aspectos.¹⁸⁶ Relativamente a los derechos español y brasileño, todavía, que son la referencia principal para esta tesis doctoral, tendremos la cautela de distinguir las fuentes legislativa, doctrinal y jurisprudencial. Vale tener en cuenta la advertencia de RODOLFO SACCO: "... para medir as

¹⁸⁵ MACHADO, Brandão. Notas de Direito Comparado – Tributação na Fonte e Substituição Tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord). Direito Tributário. Vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 73/94.

¹⁸⁶ Sobre la retención en la fuente y la sustitución tributaria en el derecho comparado, especialmente en Brasil, Suiza y Alemania, vide: MACHADO, Brandão. Notas de Direito Comparado – Tributação na Fonte e Substituição Tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord). Direito Tributário. Vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 73/94.

identidades e as diferenças entre esses vários sistemas, levamos em conta não apenas as leis, mas também as regras jurisprudenciais. Na comparação, se não basta comparar somente as leis, é também verdadeiro que não basta comparar somente os julgados de um dado ordenamento. De fato, conhecer um ordenamento não significa conhecer como são julgados os problemas que se apresentaram ontem; significa também conhecer quais são os dados, hoje presentes, que poderiam determinar a solução dos casos surgidos agora, ou no futuro imediato. Para tal fim necessita-se extrair as tendências da jurisprudência, e considerar as influências a que está submetido o juiz. Estas influências podem ter muitas origens: p. ex., de inovações doutrinárias acompanhadas de um amplo consenso.”¹⁸⁷

Hay una implicación mutua entre todas estas fuentes. La jurisprudencia es el producto del trabajo de los jueces que se nutren de las leyes y la doctrina. También la doctrina hace el análisis de la jurisprudencia y los propios legisladores toman en consideración opiniones doctrinales e, incluso, orientaciones jurisprudenciales. Es cierto que hay una interrelación muy intensa entre todas estas fuentes. Todavía, entendemos que es muy importante distinguir el texto legal en sí de las lecciones doctrinales y de aquello que realmente los tribunales están a decidir.

La ley es la fuente primaria del derecho. La doctrina también es fuente, todavía indirecta. La jurisprudencia es el derecho vivo, practicado, aplicado. Así como la Constitución es lo que los magistrados del Tribunal Constitucional dicen que es,¹⁸⁸ también las leyes son lo que los tribunales dicen que son...

¹⁸⁷ SACCO, Rodolfo. Introdução ao Direito Comparado. Título original: Trattato di diritto comparato. Traducción de Véra Jacob de Fradera. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 73/74.

¹⁸⁸ “In fundamental respects, the Constitution does not mean what i says. It means what the Supreme Court says it means. Or, more particularly, it means what five Supreme Court justices

2. LA SUSTITUCIÓN TRIBUTARIA EN EL DERECHO COMPARADO

a) El contenido de la sustitución tributaria según los Derechos alemán, italiano y portugués¹⁸⁹

i. Sustitución tributaria en el Derecho Alemán

Las normas generales de Derecho Tributario, en Alemania, están establecidas en la llamada *Abgabenordnung*¹⁹⁰, la Ley General Tributaria alemana. Su segunda parte cuida de la deuda tributaria (*Steuerschuldrecht*), empezando por el parágrafo 33,¹⁹¹ que dispone sobre el obligado tributario (*Steuerpflichtiger*).

Extráese de su texto que, por la ley alemana, es considerado obligado tributario tanto quien debe el tributo, como quién por él responde o quien lo tiene de retener y pagar por cuenta del tercero, o aún quien tiene de cumplir otras obligaciones previstas en ley. Veamos: “§ 33 Steuerpflichtiger (1) Steuerpflichtiger ist, wer eine Steuer schuldet, für eine Steuer haftet, eine Steuer für Rechnung eines Dritten einzubehalten und abzuführen hat, wer eine Steuererklärung abzugeben, Sicherheit zu leisten, Bücher und Aufzeichnungen

say it means at any particular time.” (TRACHTMAN, Michael G. The Supremes’ Greatest Hits: the 37 Supreme Court cases that most directly affect your life. New York: Sterling Publishing Co., 2009, p. 187)

¹⁸⁹ Nosotros presentamos estudio comparado de la sustitución tributaria em algunos países de europa en el livro coordinado por Arthur M. Ferreira Neto y Rafael Nichele, Curso Avançado de Substituição Tributária: Modalidades e Direitos dos Contribuintes, São Paulo: IOB, 2010. También hay trabajo de derecho comparado respecto la sustitución tributaria escrito por BRANDÃO MACHADO, en el libro coordinado por SCHOUERI, op. Cit., p. 73/94

¹⁹⁰ Utilizamo-nos, neste trabalho, do texto da Abgabeordnung e da legislação do imposto de renda atualizados constantes do repositório de legislação Aktuelle Steuertexte 2008, da Verlag C. H. Beck.

¹⁹¹ A Abgabenordnung es composta de parágrafos y no de artículos.

zu führen oder andere ihm durch die Steuergesetze auferlegte Verpflichtungen zu erfüllen hat.”

Son distinguidos, pues, como ya subrayado, el deudor, el responsable y el retenedor. JOACHIM LANG, en el libro que coordina juntamente con KLAUS TIPKE¹⁹², afirma que, en principio, la ley tributaria obliga al pago, como deudor, a quien realiza el hecho imponible, aunque todavía haya excepciones.

Añade que el retenedor no es un deudor del tributo, pero sí un obligado al pago.¹⁹³ Esto esclarecimiento es importante, pues distingue, de un lado, la obligación contributiva, entre Fisco y contribuyente realizador del hecho imponible, cuya capacidad contributiva justifica la obligación de soportar la carga tributaria, y, de otro, la obligación del tercero de efectuar la retención y el pago del tributo a cuenta del deudor.

Queda claro en la AO, que cabe a la ley determinar no solamente quien es el deudor y quien es el acreedor, sino también si un tercero debe pagar el tributo por cuenta del deudor.¹⁹⁴

¹⁹² TIPKE, Klaus; LANG, Joachim; et al. Steuerrecht. 19ª edição. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt KG, 2008, p. 178.

¹⁹³ “Steuerschuldner ist, wer durch Einzelsteuergesetz dazu bestimmt wird (s. auch § 43 S. 1 AO). Prinzipiell wird in den Steuergesetzen zum Steuerschuldner bestimmt, wer den Tatbestand verwirklicht, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft (s. auch § 38 AO). Jedoch gibt es Ausnahmen. Dadurch wird es notwendig, den Steuerschuldner wie folgt zu bestimmen: ‘Steuerschuldner ist das Rechtssubjekt eines Steuergesetzes (Steuersubjekt), dem das Steuerobjekt (Steuergegenstand) dieses Gesetzes kraft gesetzlicher Anordnung zugerechnet wird.’ Idealiter sollte es ein Träger steuerlicher Leistungsfähigkeit (dazu § 4º Rz. 81 ff.) sein. Kein Steuerchuldner ist, wer die Steuer für Rechnung des Steuerschuldners einzubehalten um nach das Finanzamt abzuführen (zu entrichten) hat: er ist Entrichtungspflichtiger (s. § 33 I AO). Entrichtungspflichtig sind z.B. der Arbeitgeber für die Lohnsteuer (§ 38 III Est G), der Schuldner der Kapitalerträge oder die Kapitalerträge auszahlenden Stellen für die Kapitalertragsteuer (§ 44 V 1 EstG)....” (TIPKE, Klaus; LANG, Joachim; et al. Op. Cit., p. 177/178)

¹⁹⁴ AO: “§ 43 Steuerschuldner, Steuervergütungsgläubiger. ¹Die Steuergesetze bestimmen, wer Steuerschuldner oder Gläubiger einer Steuervergütung ist. ²Sie bestimmen auch, ob ein Dritter die Steuer für Rechnung des Steuerschuldners zu entrichten hat.”

JOAQUIM LANG habla del caso del obligado a la retención y al pago del tributo como hipótesis de responsabilidad establecida fuera de la *Abgabenordnung*.¹⁹⁵ Es en la ley específica de cada impuesto donde son establecidos los casos de retención tributaria.

Además, hay, efectivamente, diversos casos de sustitución tributaria establecidos por las leyes que cuidan de cada impuesto, en algunos de los cuales la retención cumple función de simple anticipación de pago (*Steuervorauszahlung*) relativamente a tributo sujeto a posterior liquidación.¹⁹⁶

Utilizáanse, para designar el “impuesto retido” o “impuesto en la fuente”, las expresiones *Abzugsteuern* o *Quellensteuern*, respectivamente.¹⁹⁷

La ley que dispone sobre el impuesto sobre la renta – *Einkommensteuergesetz* (EStG), por ejemplo, tiene ítem específico sobre la retención por el empleador cuando del pago del salario al empleado. Efectivamente, en el Capítulo V de la EStG, que trata de la recaudación del impuesto (*Steuererhebung*), el ítem 2 es destinado a la retención del impuesto sobre salario (*Steuerabzug vom Arbeitslohn*).

¹⁹⁵ “7.2 Haftungstatbestände. A) Die Haftungstatbestände knüpfen zum einen daran na, dass Dritte – i.d.R. durch Pflichtverletzungen – Ursachen dafür setzen, dass die Möglichkeit der Realisierung des Anspruchs sich verschlechtert, der Anspruch gefährdet wird. Insb. Wer Ursachen dafür setzt, dass Steuern verkürzt werden, oder wer gar Mittäter oder Teilnehmer der Steuerhinterziehung ist, gefährdet den Anspruch; denn es ist fraglich, ob sich der Anspruch bei Afudeckung der Tat noch realisieren lässt. [...] dd) Haftungstatbestände außerhalb der AO: Steuerentrichtungspflichtige (...) haften für die einzubehaltenden und abzuführenden Steuern (§ 42d EStG betr. Arbeitgeber; § 44 V 1; 45^a VI EStG betr. Schuldner und die auszahlende Stelle oder Kapitalerträge...)” (TIPKE; LANG. Op. cit., p. 188)

¹⁹⁶ CREIFELDS, Carl; et al. Rechtswörterbuch. 19. Auflage. München: Verlag C. H. Beck, 2007, p. 21.

¹⁹⁷ “Abzugsteuern (Quellensteuern) werden direkt an der Einkunftsquelle durch Dritte eingehalten. Die einbehaltenen Steuerbeträge können bei der Veranlagung (Veranlagungssteuern) angerechnet werden, so dass die einbehaltene Steuer den Charakter einer Steuervorauszahlung erhält, z. B. Lohnsteuer (§§ 38-42 f, 46 EStG), Kapitalertragsteuer (§§ 43-45 d EStG).” (CREIFELDS. Op. cit., p. 21)

El § 38 de la EStG dispone en el sentido de que el empleado es deudor del impuesto y que el empleador lo debe retener por ocasión de cada pago al empleado. En el caso de las personas jurídicas de Derecho Público, la retención es obligación de la institución financiera a través de la cual es hecho el pago.¹⁹⁸

Bastante esclarecedor es el § 42 de la EStG, que cuida de la responsabilidad del empleador. Éste es responsable por el impuesto que tiene de retener e ingresar. En esta medida, el empleador y el empleado son deudores solidarios. Pero la pretensión del Fisco solamente puede ser dirigida al empleado cuando el empleador no tuviera efectuada la retención conforme a lo prescrito.¹⁹⁹

¹⁹⁸ EStG: "2. Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer) § 38 Erhebung der Lohnsteuer (1) ¹Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer), soweit der Arbeitslohn von einem Arbeitgeber gezahlt wird, der 1. im Inland einen Wohnsitz, seinen gewöhnlichen Aufenthalt, seine Geschäftsleitung, seinen Sitz, eine Betriebsstätte oder einen ständigen Vertreter im Sinne der §§ 8 bis 13 der Abgabenordnung hat (inländischer Arbeitgeber) oder 2. einem Dritten (Entleiher) Arbeitnehmer gewerbsmäßig zur Arbeitsleistung im Inland überlässt, ohne inländischer Arbeitgeber zu sein (ausländischer Verleiher). ²Inländischer Arbeitgeber im Sinne des Satzes 1 ist in den Fällen der Arbeitnehmerentsendung auch das in Deutschland ansässige aufnehmende Unternehmen, das den Arbeitslohn für die ihm geleistete Arbeit wirtschaftlich trägt; Voraussetzung hierfür ist nicht, dass das Unternehmen dem Arbeitnehmer den Arbeitslohn im eigenen Namen und für eigene Rechnung auszahlt. ³Der Lohnsteuer unterliegt auch der im Rahmen des Dienstverhältnisses von einem Dritten gewährte Arbeitslohn, wenn der Arbeitgeber weiß oder erkennen kann, dass derartige Vergütungen erbracht werden; dies ist insbesondere anzunehmen, wenn Arbeitgeber und Dritter verbundene Unternehmen im Sinne von § 15 des Aktiengesetzes sind. (2) ¹Der Arbeitnehmer ist Schuldner der Lohnsteuer. ²Die Lohnsteuer entsteht in dem Zeitpunkt, in dem der Arbeitslohn dem Arbeitnehmer zufließt. (3) ¹Der Arbeitgeber hat die Lohnsteuer für Rechnung des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung vom Arbeitslohn einzubehalten. ²Bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts hat die öffentliche Kasse, die den Arbeitslohn zahlt, die Pflichten des Arbeitgebers. ³In den Fällen der nach § 7f Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Vierten Buches Sozialgesetzbuch an die Deutsche Rentenversicherung Bund übertragenen Wertguthaben hat die Deutsche Rentenversicherung Bund bei Inanspruchnahme des Wertguthabens die Pflichten des Arbeitgebers. ..."

¹⁹⁹ EStG: "§ 42d Haftung des Arbeitgebers und Haftung bei Arbeitnehmerüberlassung (1) Der Arbeitgeber haftet 1. für die Lohnsteuer, die er einzubehalten und abzuführen hat, 2. für die Lohnsteuer, die er beim Lohnsteuer-Jahresausgleich zu Unrecht erstattet hat, 3. für die Einkommensteuer (Lohnsteuer), die auf Grund fehlerhafter Angaben im Lohnkonto oder in der Lohnsteuerbescheinigung verkürzt wird, 4. für die Lohnsteuer, die in den Fällen des § 38 Abs. 3a der Dritte zu übernehmen hat. (2) Der Arbeitgeber haftet nicht, soweit Lohnsteuer nach § 39

ii. Sostituzione tributaria in el Derecho Italiano

La finalidad de la sustitución tributaria, también en el Derecho Italiano, es facilitar la recaudación, evitando la evasión de tributos, fuerte en que el sustituto, como tercero, guarda posición neutral²⁰⁰ y que no tiene interés en ocultar el hecho imponible. Presenta como ventajas, aún, la anticipación del cobro del tributo y la reducción, tanto del universo de personas sujetas a la fiscalización como de los costos de recaudación.²⁰¹

La doctrina italiana, que, temprano, ha sido importante para la formulación de los conceptos tributarios, conforme ya hemos referido al tratar de las primeras referencias doctrinales al instituto de la sustitución, hace mucho

Abs. 4 oder § 39a Abs. 5 nachzufordern ist und in den vom Arbeitgeber angezeigten Fällen des § 38 Abs. 4 Satz 2 und 3 und des § 41c Abs. 4. (3) ¹Soweit die Haftung des Arbeitgebers reicht, sind der Arbeitgeber und der Arbeitnehmer Gesamtschuldner. ²Das Betriebsstättenfinanzamt kann die Steuerschuld oder Haftungsschuld nach pflichtgemäßem Ermessen gegenüber jedem Gesamtschuldner geltend machen. ³Der Arbeitgeber kann auch dann in Anspruch genommen werden, wenn der Arbeitnehmer zur Einkommensteuer veranlagt wird. ⁴Der Arbeitnehmer kann im Rahmen der Gesamtschuldnerschaft nur in Anspruch genommen werden, 1. wenn der Arbeitgeber die Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig vom Arbeitslohn einbehalten hat, 2. wenn der Arbeitnehmer weiß, dass der Arbeitgeber die einbehaltene Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig angemeldet hat. ²Dies gilt nicht, wenn der Arbeitnehmer den Sachverhalt dem Finanzamt unverzüglich mitgeteilt hat. (4) ¹Für die Inanspruchnahme des Arbeitgebers bedarf es keines Haftungsbescheids und keines Leistungsgebots, soweit der Arbeitgeber 1. die einzubehaltende Lohnsteuer angemeldet hat oder 2. nach Abschluss einer Lohnsteuer-Außenprüfung seine Zahlungsverpflichtung schriftlich anerkennt. ²Satz 1 gilt entsprechend für die Nachforderung zu übernehmender pauschaler Lohnsteuer."

²⁰⁰ "... facilitare l'accertamento e la riscossione dei tributi." [...] "è per il fisco notevole garanzia che non vi sarà evasione, essendo il terzo in posizione fiscalmente neutrale". (TESAURO, Francesco. Istituzioni di Diritto Tributario. 8ª ed. Vol. I. Torino: UTET, 2005, p. 141)

²⁰¹"La letteratura finanziaria ha identificato tra i principali vantaggi dell'applicazione del sistema di tassazione alla fonte attraverso la sostituzione tributaria: l'anticipazione del prelievo al momento dell'erogazione del reddito, la drastica riduzione dei soggetti da sottoporre ad accertamento, la sensibile economia sui costi di accertamento e riscossione che finiscono col gravare in gran parte sul sostituto, l'effettuazione del prelievo fiscale in capo ad un soggetto per il quale – atteso che l'erogazione del reddito si concreta in un costo detraibile ed il prelievo fiscale, nell'assetto definitivo, è destinato a gravare su un soggetto diverso – non sussiste alcun interesse all'occultamento della fattispecie imponible." (PARLATO, Andréa. Il responsabile ed il sostituto d'imposta. In: Trattato di Diritto Tributario. AMATUCCI, Andréa; GONZÁLEZ, Eusebio; TRZASKALIK, Christoph. CEDAM, 2001, p. 880)

tiempo que afirmó, con GIANNINI²⁰², la noción de que el sustituto se colocaba “in luogo” del contribuyente en la relación tributaria, es decir, a él cabía efectuar el pago del tributo debido. Además, advirtió que a él asistía, de otro lado, el derecho de regreso contra el sustituido.

ANTONIO BERLIRI, por su vez, en la obra *Principi di Diritto Tributario*²⁰³, de 1967, añadió que, aunque se pudiera hablar de “soggetti passivi” a los efectos de referir cualquier titular de una situación pasiva o para indicar el deudor tributario,²⁰⁴ el problema estaría en distinguir entre la obligación tributaria y las obligaciones conexas o accesorias envolviendo la sustitución, la responsabilidad, la solidaridad y la subsidiariedad.²⁰⁵

GIAN ANTONIO MICHELI, en su *Corso di Diritto Tributario*²⁰⁶, estudiando el sujeto pasivo de la relación tributaria, reconoció que la ley no se limitaba a indicar el sujeto pasivo que tenía relación directa con el presupuesto de hecho, sino hacía más ancho el círculo de los sujetos al poner la responsabilidad a cargo de otro sujeto que se encontraba en relación indirecta

²⁰² GIANNINI. Op. Cit.

²⁰³ BERLIRI, Antonio. *Principi di Diritto Tributario*. Vol. I. Seconda edizione. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1967.

²⁰⁴ “Di soggetti passivi si può parlare in due sensi nettamente distinti e cioè: a) per indicare tutti quei soggetti Che possono essere titolari di una situazione passiva; b) per indicare quei soggetti Che sono titolari passivi di una obbligazione tributaria o per dirla più chiaramente, Che sono i debitori di quella speciale obbligazione Che è l’obbligazione tributaria.” (BERLIRI. Op. cit., p. 329)

²⁰⁵ “Nel second senso, invece, Il problema si concreta soprattutto, ma non esclusivaente, nell’identificazione dell’obbligazione tributaria e nella sua discriminazione da altre obbligazioni, com quella più o meno intimamente connesse o ad essa accessoria (e quindi Il problema dessa sostituzione, della responsabilità, della solidarietà, della sussidiarietà ecc.), e della distinzione fra circostanze rilevanti ai fini della soggettività dell’obbligazione tributaria e circostanze rilevanti ai fini della individuazione della fattispecie da cui essa nasce o Del suo oggetto.” (BERLIRI. Op. cit., p. 330)

²⁰⁶ MICHELI, Gian Antonio. *Corso di Diritto Tributario*. 6ª ed. Torino: Società Editrice Subalpina, 1981. La primera edición es de 1970.

con el presupuesto.²⁰⁷ Su objetivo era “conseguire più rapidamente e con maggior sicurezza il pagamento del tributo”²⁰⁸, cuidando de obtenerlo en el momento en que es más fácil.²⁰⁹ Señaló que, en el caso del sustituto, la ley colocaba la obligación a cargo de otro sujeto, el cual, todavía, era deudor por un débito propio y no solamente responsable por un débito ajeno.²¹⁰ Destacó que mismo el retenedor por cuenta pasara a ser considerado sustituto²¹¹, quedando evidente, así, la “particolare veste strumentale del sustituto d’imposta”²¹². Y, en todos los casos de retención en la fuente, habría inclusive la obligación de reembolso.²¹³ Por fin, señaló que el sustituto era sometido a sanción por

²⁰⁷ “La legge non si contenta peraltro di individuare i soggetti passivi, con riferimento a tale nesso diretto tra soggetto e presupposto, ma allarga la cerchia dei soggetti che il fisco può escutere, ponendo delle responsabilità a carico di altri soggetti che si trovano in una relazione indiretta con il presupposto stesso.” (MICHELI. Op. cit., p. 125)

²⁰⁸ MICHELI. Op. cit., p. 125.

²⁰⁹ “El il legislatore tributario si preoccupa di prelevare il tributo nel momento in cui gli è più facile, anche se per avventura il soggetto che coinvolge non è quello cui si riferisce direttamente il presupposto stabilito dalla legge.” (MICHELI. Op. cit., p. 133)

²¹⁰ “Il sustituto è quindi debitore per un debito proprio e non è meramente un responsabile per un debito altrui.” (MICHELI. Op. cit., p. 134)

²¹¹ “È da avvertire peraltro che l’art. 64 cit. dà un ambito più vasto alla nozione di sostituzione tributaria, poiché in essa si ricomprendono quelle ipotesi di ritenuta di acconto che non costituiscono il prelievo definitivo di una quota del tributo, bensì rappresentano l’anticipazione del pagamento non definitivo del tributo stesso che in un secondo momento sarà liquidato nuovamente, con l’eventuale restituzione al contribuente della eccedenza (...). Sotto le vecchie leggi si era dubitato che questi casi rientrassero nella sostituzione tributaria, ravvisandosi in siffatte ritenute delle specie di misure cautelari, o addirittura di cauzioni. Ma ora tali dubbi sono superati dalla chiara lettera dell’art. 64 cit. Talché tutti i soggetti che pagano ritenute di acconto (v. infra) rientrano nella sostituzione tributaria. Il che ha forse una conseguenza, sul piano della ricostruzione dell’istituto nel senso di sottolineare il carattere strumentale della figura del sostituto, il quale adempie a delle obbligazioni proprie che sono connesse per dipendenza alla situazione giuridica del sostituto rilevante per la norma di imposizione.” (MICHELI. Op. cit., p. 134/135)

²¹² MICHELI. Op. cit., p. 135.

²¹³ “In tutti questi casi la ritenuta alla fonte è effettuata con obbligo di rivalsa sul sostituto... Si sottolinea così il carattere strumentale dell’obbligo del sostituto che funge, in un certo senso, da braccio secolare dell’amministrazione finanziaria.” (MICHELI. Op. cit., p. 137/138)

violación de la obligación relativa a la retención en la fuente, por omisión o demora en el pago, y también a la ejecución, así como el sustituido, si aquel no hubiese efectuado el pago.²¹⁴

Quién apareció desde temprano muy dedicado al estudio específico de la sujeción de terceros al pago del tributo ha sido ANDREA PARLATO, que ya en 1963 publicaba *Il responsabile d'imposta*²¹⁵ y, en 1969, *Il sostituto d'imposta*²¹⁶. Nótese que, a su cargo, ha quedado el análisis de la materia en el ya citado *Trattato di Diritto Tributario*, coordinado por AMATUCCI.²¹⁷

Cabe, desde ya, con todo, antes de destacar el pensamiento de PARLATO y de otros autores italianos contemporáneos sobre la sustitución tributaria, destacar que, aún en 1973, fue editado el *Decreto del Presidente della Repubblica del 29/09/1973 n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi)* que, en su art. 64, definió tanto la figura del sustituto tributario como la del responsable tributario, estando tal artículo hasta hoy en vigor: "Sostituto e responsabile d' imposta. Chi in forza di disposizioni di legge e' obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili ed anche a titolo di acconto, deve esercitare la rivalsa se non e' diversamente

²¹⁴ "Quanto alla responsabilità del sostituto per il pagamento dell'imposta che si riferisce al sostituto, è da ricordare che il sostituto medesimo è sottoposto (artt. 92 e 95, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, sulla riscossione delle imposte dirette) a soprattassa per violazioni degli obblighi relativi alla ritenuta alla fonte, nonché, se del caso, a soprattassa per ritardati od omessi versamenti dell'importo delle ritenute stesse. Se il sostituto non ha pagato, il suo debito d'imposta viene iscritto a ruolo e contro di lui l'esattore, per le imposte dirette, potrà procedere alla relativa procedura esecutiva (n. 56) Solo rispetto alla ritenuta a titolo d'imposta (v. sopra) l'art. 35, D.P.R. n. 602, prevede una solidarietà, per l'importo del tributo, soprattasse ed interesse, del sostituto che potrà, perciò, essere sottoposto ad esecuzione forzata se non paga, qualora non abbia pagato il sostituto." (MICHELI. Op. cit., p. 137/138)

²¹⁵ PARLATO, Andrea. *Il responsabile d'imposta*. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1963.

²¹⁶ PARLATO, Andrea. *Il sostituto d'imposta*. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1969.

²¹⁷ AMATUCCI; GONZÁLEZ; TRZASKALIK; et al. Op cit.

stabilito in modo espresso. Il sostituto ha facoltà di intervenire nel procedimento di accertamento dell'imposta. Chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento dell'imposta insieme con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi, ha diritto di rivalsa."

Colocado el marco legal, cabe considerar que la primera parte de este trabajo evidencia tres aspectos importantes: a) estar el sustituto obligado en lugar del contribuyente; b) quedar comprendida tanto la tributación exclusiva como la retención a cuenta del posteriormente debido; c) tener el derecho de regreso en cualquier situación. Veamos uno a uno, amparados en la doctrina italiana.

PARLATO señala que el sustituto es tratado en el ámbito de la problemática relativa a la identificación de los sujetos que ocupan el lado pasivo de la obligación tributaria.²¹⁸ Es el sujeto obligado al pago sin que tenga realizado la hipótesis de incidencia del tributo, conforme la lección de FANTOZZI.²¹⁹ Es decir, un sujeto diferente de aquél a que ordinariamente sería referida la situación.²²⁰ El sustituto es obligado al pago del tributo en lugar (*in luogo*) del sustituido.²²¹

²¹⁸ PARLATO, Andréa. Il responsabile ed il sostituto d'imposta. In: AMATUCCI; GONZÁLES; TRZASKALIK. Op cit., p. 880.

²¹⁹ "Le figure soggettive tipiche, elaborate dal diritto tributario per indicare i soggetti coinvolti nell'attuazione del prelievo senza aver realizzato il presupposto del tributo, sono, come detto sopra, il sostituto e il responsabile d'imposta." (FANTOZZI. Op. cit., p. 329.)

²²⁰ "... nel diritto tributario la nozione... pone l'accento sul riferimento di situazioni giuridiche soggettive a un soggetto diverso da quello cui esse sarebbero ordinariamente riferibili." (FANTOZZI. Op. cit., p. 330)

²²¹ "Per effetto di codesto meccanismo un soggetto (sostituto) è obbligato, in forza di disposizioni di legge al pagamento di un tributo <in luogo> di un altro soggetto (sostituito), al quale sono riferibili i fatti o le situazioni costituenti rpesupposto del tributo." (PARLATO. 2001, p. 879.)

PARLATO, en este punto, intenta destacar que el sustituto no es propiamente un tercero respecto a la obligación tributaria, pues es su sujeto pasivo. Es decir, es tercero apenas relativamente al hecho imponible del tributo.²²²

Además, FANTOZZI esclarece que no ocurre propiamente la sustitución de una situación o de una relación jurídica por otra, sino un desvío relativo a la normal aplicación del tributo, sustituyéndose el sujeto pasivo normal por otro.²²³

Mismo el termo “sustituto” es cuestionado, afirmando TESAURO que “Non esiste, in altri termini, un fenomeno giuridico di vera sostituzione, perché vi è dall’origine, nella legge, l’istituzione del tributo a carico del sostituto, il quale si differenzia dall’ordinario soggetto passivo perché non realizza il presupposto.” Y complementa: “Il sostituto non è dunque un obbligato che <sostituisce> un altro soggetto, obbligato prima di lui.”²²⁴

²²² “... il sostituto non è certamente terzo nei confronti dell’obbligazione tributaria, ciò proprio in virtù di quel singolare criterio d’imputazione dell’effetto giuridico che caratterizza il fenomeno della sostituzione tributaria: egli è l’unico vero e proprio soggetto passivo del rapporto obbligatorio di imposta. Nondimeno riguardo al presupposto-base del tributo il sostituto è terzo, nel senso che egli è estraneo alla fattispecie della norma tributaria principale. È proprio l’estraneità del sostituto alla situazione base del tributo che condiziona il successivo rapporto che ha luogo con il procedersi alla rivalsa tra sostituto e sostituito.” (PARLATO. 2001, p. 895.)

²²³ “La dottrina più recente ha ormai definitivamente chiarito che non esiste nel nostro istituto un vero e proprio fenomeno di sostituzione di una situazione o di un rapporto giuridico a un altro: la sostituzione tributaria consiste soltanto in una singolare struttura della fattispecie che realizza una deviazione rispetto al normale meccanismo di applicazione del tributo, sostituendo al soggetto passivo normale un altro soggetto che si caratterizza per la sua particolare posizione rispetto al presupposto.” (FANTOZZI. Op. cit., p. 331)

²²⁴ TESAURO, Francesco. Istituzioni di Diritto Tributario. 8ª ed. Vol. I. Torino: UTET, 2004 (Ristampa 2005), p. 140.

La naturaleza de la sustitución tributaria fue muy discutida²²⁵, concluyéndose, conforme PARLATO, que la peculiaridad de la sustitución tributaria no está en la sustitución de una situación o relación jurídica por otra, sino en la sustitución de una norma por otra, con desvío en la destinación subjetiva del efecto jurídico: “L’esame analitico della fattispecie normativa portò successivamente a rilevare che la sostituzione consiste in un singolare struttura delle fattispecie, in relazione alla quale il concetto stesso di sostituzione tributaria va visto e studiato non già nel senso della sostituzione di una situazione giuridica ad un’altra, di un rapporto giuridico ad un altro, bensì in senso assolutamente diverso: come sostituzione di una norma ad un’altra, con conseguente deviazione nella destinazione soggettiva dell’effetto giuridico. [...] ... la peculiarità della sostituzione tributaria viene spiegata con la presenza di due norme, tra loro collegate. La prima considerata principale, fissa il presupposto-base, compiendo il collegamento soggettivo per l’imputazione dell’effetto giuridico del tributo. La seconda, secondaria e collegata alla prima, determina l’imputazione dell’obbligo in capo al sostituto, realizzando il cosiddetto <sviamento> dell’effetto giuridico tributo che avrebbe dovuto sorgere in virtù della norma primaria in capo al sostituto.”²²⁶

En esta línea, además, PARLATO llama atención para la concurrencia, en la sustitución tributaria, de dos normas: una principal y otra secundaria. La primera establece el sujeto pasivo del tributo y la segunda genera la obligación

²²⁵ “Il sostituto d’imposta fu visto come inserito in una sorta di <pignoramento presso terzi>, nel quale si omette l’esecuzione del debitore diretto, ovvero qualificato come <intermediario per la riscossione del tributo>, <organo di riscossione dell’amministrazione finanziaria>, <successore nel debito d’imposta>, <rappresentante ex lege>, <sostituto nei rapporti obbligatori di diritto pubblico>. Da altri Autori la sostituzione fu assimilata alla surrogazione nel rapporto di debito, alla cessione legale di credito, alla dichiarazione passiva di pagamento.” (PARLATO. 2001, p. 881)

²²⁶ PARLATO. 2001, p. 882/883.

del sostituto in funzione di un elemento specifico come la relazione di lavoro subordinato o el depósito de suma en dinero.²²⁷

En cuanto a la dimensión del concepto de sustitución tributaria, queda claro que, en la legislación italiana, la sustitución tributaria *lato sensu* envuelve tanto la tributación exclusiva en la fuente como la retención a los efectos de anticipación de pago a cuenta de tributo con hecho imponible complejo a ser liquidado posteriormente. De ahí que PARLATO refiere que la sustitución puede operar de dos modos: “totalmente” o “a titolo di acconto”.²²⁸ Ya FANTOZZI habla en sustitución “*propria*” y en sustitución “*impropria*”, conceptuándolas: “È pero fondamentale distinguere due tipi di sostituzione... La distinzione è quella tra sostituzione propria (o d’imposta), cui corrispondono appunto le ritenute a titolo d’imposta (o definitive), e la sostituzione impropria o d’acconto. La sostituzione propria o d’imposta si ha nei casi in cui il prelievo in capo al sostituto esaurisce l’attuazione del tributo: vi è così totale subentro del sostituto nella posizione che sarebbe propria del sostituto e quest’ultimo à dunque liberato da qualunque rapporto con l’ente impositore. La sostituzione impropria o d’acconto è stata in passato esclusa da parte della dottrina dall’ambito della sostituzione e talora ricondotta a una forma in di misura

²²⁷ “... si è in presenza di due norme: A) l’una, che denominiamo principale, da cui deriva il collegamento soggettivo normale o tipico dell’effetto giuridico <tributo>; B) l’altra, secondaria e collegata alla prima, comprendente alcuni elementi specifici (rapporto di lavoro subordinato, deposito di somme di denaro, ecc.), è causativa dell’obbligo del soggetto denominado <sostituto d’imposta>. La norma principale isola le componenti tipiche di un determinato istituto dettando i criteri per un normale collegamento soggettivo degli effetti giuridici. La norma secondaria (o integrativa) subentra accanto alla principale quando la situazione di fatto si sia realizzata in modo particolare, contenga cioè un elemento ulteriore (rapporto di lavoro subordinato, deposito di somme di denaro, ecc.) che richiama l’intervento della norma secondaria. Quest’ultima nulla aggiunge al tipo, ma lo modella peculiarmente in rapporto ad una concreta situazione di fatto.” (PARLATO. 2001, p. 893)

²²⁸ “La sostituzione tributaria può operare in due modi: il sostituto può essere chiamato ad adempiere <totalmente> all’obbligo fiscale, talché la sua attività solutoria estingua l’obbligazione tributaria, ovvero può essere obbligato ad effettuare una ritenuta a titolo di <acconto>, sui redditi che eroga a favore del sostituto.” (PARLATO. 2001, p. 879)

cautelare e persino di cauzione. [...] Mentre dunque nella sostituzione propria il rapporto tributario intercorre tra fisco e sostituto, in questo caso il rapporto rimane fra tre soggetti, essendo rilevante anche la posizione del sostituto.”²²⁹

TESAURO, a su vez, refiere el primero caso como sustitución “a título definitivo”²³⁰, destacando, aún, que, cuando ocurre en el impuesto sobre la renta, se la dá la aplicación de una alícuota fija, sustrayendo tal parcela de la renta de la aplicación de la alícuota progresiva, lo que resulta, incluso, en una sustitución también de carácter objetivo, pues establecido un régimen fiscal sustitutivo para tal parcela.²³¹ Y concluye: “La sostituzione d’imposta costituisce una deroga rispetto alla tassazione globale e progressiva delle persone fisiche; è perciò prevista in un numero limitato di casi.”²³² En el segundo caso, de retención a cuenta, por el contrario, afirma que la retención no deroga el régimen progresivo de tal impuesto,²³³ llegando a cuestionar inclusive si es el sustituto deudor “in luogo” del contribuyente en este caso, pues entiende que el

²²⁹ FANTOZZI. Op. cit., p. 332/334.

²³⁰ “La sostituzione soggettiva si presenta in due forme, como sostituzione a titolo d’imposta (detta anche a titolo definitivo) e como sostituzione a titolo d’acconto.” (TESAURO. Op. cit., p. 139)

²³¹ “La sostituzione a titolo d’imposta comporta l’applicazione d’una aliquota fissa su di un determinato provento, che è così sottratto alla sua inclusione secondo le ordinarie norme dell’Irpef, nel reddito complessivo del percipiente, con applicazione di aliquote progressive: essa realizza, al tempo stesso, una sostituzione in senso oggettivo (la ritenuta a titolo d’imposta, ossia un regime fiscale sostitutivo) e in senso soggettivo (in quanto l’obbligazione tributaria è posta a carico di un soggetto diverso da colui che percepisce il reddito).” (TESAURO. Op. cit., p. 140)

²³² TESAURO. Op. cit., p. 142

²³³ “La sostituzione a titolo d’acconto realizza una forma di riscossione anticipata e non pone deroghe alla progressività: essa ha perciò una sfera di applicazione assai ampia.” (TESAURO. Op. cit., p. 142)

sustituto no figura, entonces, como sujeto pasivo de la obligación de pagar el tributo, sino de la de pagar el valor retenido.²³⁴

Aunque guarden alguna diferencia intrínseca, es preciso reconocer, como advierte FANTOZZI, que “il legislatore ha tuttavia incluso entrambe le ipotesi nella figura di sostituto definita dall’art. 64 D.P.R. 600/1973...”²³⁵.

De cualquier modo, algunas consideraciones son necesarias, de acuerdo con el tipo de sustitución, relativamente a la exclusión o no, y en qué medida, de las obligaciones del contribuyente.

La sustitución en sentido estricto es concebida para que el contribuyente no tenga, en momento alguno, que actuar para la satisfacción del crédito. Cabe al sustituto la iniciativa de la retención y del pago a los cofres del tesoro, con lo que queda extinto el crédito tributario. Solamente en el caso de no ocurrir la retención ni el pago es que el sustituido puede ser llamado a satisfacer el debito, solidariamente con el sustituto. Es lo que enseñan FANTOZZI²³⁶ y TESAURO²³⁷.

²³⁴ “Nella sostituzione a titolo d’acconto (o sostituzione impropria), il sostituto non è debitore in luogo del soggetto che sarebbe obbligato secondo i criteri generali della soggettività passiva dell’obbligazione, ma è soggetto passivo di un obbligo di versamento (previa effettuazione delle ritenute) al quale non è riferibile alcuna idea di sostituzione. Ed infatti, se consideriamo l’obbligazione del sostituto a titolo d’acconto nei confronti del fisco, rileviamo che esso non è soggetto passivo dell’obbligazione tributaria commisurata al presupposto, ma è tenuto per obblighi di natura diversa, che hanno come fattispecie l’erogazione di somme al sostituto, e che consistono nell’operare una ritenuta in el versare al fisco una somma pari alla ritenuta.” (TESAURO. Op. cit., p. 143)

²³⁵ FANTOZZI. Op. cit., p. 332/334.

²³⁶ “In un unico caso la legge coinvolge il sostituto nell’attuazione del prelievo a carico del sostituto: ciò avviene ai sensi dell’art. 35 D.P.R. 602/1973 quando il sostituto viene iscritto a ruolo per imposto, sanzioni e interesse relativi a redditi sui quali non ha effettuato le ritenute a titolo d’imposta e che non ha versato; in questo caso il sostituto è coobbligato in solido.” (FANTOZZI. Op. cit., p. 332/334)

²³⁷ “Solo se il sostituto non opera la ritenuta e non provvede al versamento, alla sua obbligazione si aggiunge quella del sostituto, sicché essi diventano obbligati in solido verso il

Éste destaca que la última situación es patológica y que depende de la concurrencia de los dos requisitos: la falta de retención y la falta del pago.²³⁸

La falta del pago no es suficiente, por si solo, para autorizar el cobro contra el sustituido.²³⁹ FANTOZZI afirma que, efectuada la retención, la Hacienda podrá actuar solamente contra el sustituto.²⁴⁰ Es, incluso, importante subrayar que, en los casos de retención a cuenta, la ausencia de retención da a la Hacienda pretensión contra ambos, sustituto y substituido.²⁴¹

El tercer aspecto que se extrae del concepto de sustituto fijado en la legislación italiana es el derecho al resarcimiento (*diritto di rivalsa*). Tal derecho del sustituto, normalmente ejercido mediante retención, es inequívoco y está fundamentado tal cual el derecho de regreso que se reconoce al responsable tributario. En ambos casos, el tercero queda obligado al pago de tributo cuyo hecho imponible se refiere a otra persona (el contribuyente). PARLATO,

fisco: si realizza così una obbligazione solidale successiva e dipendente.” (TESAURO. Op. cit., p. 140)

²³⁸ “... la legge prevede infatti che, se il sostituto omette sia le ritenute, sia il versamento, ed è iscritto a ruolo (per imposte, sanzioni e interessi), sostituto e sostituito sono obbligati in solido. ... la legge pone l’obbligazione anche a carico del sostituto solo a seguito della duplice omissione del sostituto. ... Bisogna infatti distinguere la situazione originaria (nella quale, como si è detto, tra fisco e sostituto non corre alcun rapporto), e la situazione successiva, di natura <patologica>, da cui scaturisce la solidarietà prevista dalla legge. Il sostituto è coobbligato solo quando il sostituto non effettua la ritenuta e non versa, ed è per ciò iscritto a ruolo: è solo da questa fattispecie successiva (omesso versamento, omessa ritenuta, ed iscrizione a ruolo del sostituto) che scaturisce la coobbligazione solidale del sostituto.” (TESAURO. Op. cit., p. 142)

²³⁹ “se il sostituto non versa le somme ritenute, il fisco può agire nei confronti del sostituto, non nei confronti del sostituito.” (TESAURO. Op. cit., p. 143)

²⁴⁰ “Se il sostituto opera la ritenuta ma non la versa, il sostituito ha ugualmente diritto di accreditarsi l’imposta che gli è stata trattenuta e che gli deve essere certificata con il modello previsto dall’art. 3 D.P.R. 600/1973: il fisco potrà agire esclusivamente nei confronti del sostituto per il mancato versamento dell’imposta da lui trattenuta dal momento che il sostituito, tramite la rivalsa, ha già assolto l’imposta.” (FANTOZZI. Op. cit., p. 336)

²⁴¹ “Secondo la giurisprudenza, invece, il fisco può non solo accertare, nei confronti del sostituito, i redditi sui quali è stata omessa la ritenuta d’acconto, ma può anche riscuotere la relativa imposta.” (TESAURO. Op. cit., p. 145)

abordando la materia,²⁴² afirma que “l’esistenza del diritto di rivalsa è elemento rilevatore dell’alienità del debito da parte el responsabile d’imposta.”²⁴³

Nótese, por relevante, que la retención no es solamente un derecho, sino también una obligación, cuya infracción es sancionada.²⁴⁴ Por esto, TESAURO define la retención como un “diritto-dovere di <trattenere>, dalla somma che corrisponde al reddituario, un importo pari alla somma di cui è debitore verso il fisco”.²⁴⁵

iii. Sustitución tributaria en el Derecho Portugués

En Portugal, las normas generales tributarias están divididas en varios textos legales. Hay el *Regime Geral das Infracções Tributárias* (RGIT), el *Estatuto dos Benefícios Fiscais* (EBF), el *Código de Procedimento e de Processo Tributário* (CPPT) y, por fin, la *Lei Geral Tributária* portuguesa de 1998 (adelante LGTP), que, así como las demás, es una ley ordinária, “a qual não constitui, assim, qualquer lei de valor reforçado”.²⁴⁶

La LGTP refiere el sustituto tributario, inicialmente, en su art. 18º, al tratar del sujeto pasivo de la relación tributaria: “Lei Geral Tributária

²⁴² “Una caratteristica comune alle due categorie di soggetti è costituita dalla ‘rivalsa’, che per il responsabile costituisce un ‘diritto’, per il sostituto un ‘obbligo’, salvo che in modo espresso non venga diversamente stabilito. [...] Il primo elemento sul quale occorre fermare l’attenzione è costituito da una caratteristica comune alle figure in esame. Responsabile e sostituto appaiono normativamente impegnati al pagamento del tributo per fatti o situazioni riferibili ad altri.” (PARLATO. 2001, p. 848 e 865)

²⁴³ PARLATO. 2001, p. 848 e 865.

²⁴⁴ “Operare la ritenuta è, di regola, non solo un diritto, ma anche un obbligo, la cui violazione è punita con sanzione amministrativa (pari al venti per cento dell’importo non trattenuto; è invece del trenta per cento la sanzione per omesso versamento).” (TESAURO. Op. cit., p. 139)

²⁴⁵ TESAURO. Op. cit., p. 141.

²⁴⁶ NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*. 4ª Ed. Reimp. Coimbra: Almedina, 2007, p. 197.

portuguesa de 1998. TÍTULO II Da relação jurídica tributária. CAPÍTULO I Sujeitos da relação jurídica tributária. Artigo 18.º Sujeitos... 3. O sujeito passivo é a pessoa singular ou colectiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável".

La LGTP, así, considera sujeto pasivo de la relación tributaria a quién está vinculado al cumplimiento de la prestación tributaria, sea contribuyente, sustituto o responsable.

En seguida, la LGTP cuida específicamente de la sustitución tributaria. En su art. 20º, establece que "a substituição tributaria verifica-se quando, por imposição da lei, a prestação tributaria for exigida a pessoa diferente do contribuinte" y que "é efectivada através do mecanismo da retenção na fonte do imposto devido". Veamos: "Artigo 20.º Substituição tributária. A substituição tributária verifica-se quando, por imposição da lei, a prestação tributária for exigida a pessoa diferente do contribuinte. 2. A substituição tributária é efectivada através do mecanismo da retenção na fonte do imposto devido".

Al caracterizar el sustituto, pues, la LGTP conténtase con la simple previsión legal de que el tributo sea exigido directamente de otra persona a quién la ley determine la retención del tributo debido. Luego, la sustitución tributaria, en la legislación portuguesa, comprende siempre un deber de retener y la obligación de pagar el tributo.

LEITE DE CAMPOS destaca que el sustituto "é um devedor em nome próprio, já que é o sujeito obrigado pelo preenchimento do pressuposto de facto da substituição", mas que queda obligado al pago "de uma dívida alheia",

sendo que “não é o titular da capacidade contributiva”. Daí el establecimiento del sistema de retención o el derecho de regreso.²⁴⁷

Todavía, la retención puede comprender tanto los casos de tributación exclusiva en la fuente como las simples previsiones de adelantamiento parcial del pago del tributo cuyos hechos imponibles y montante debidos sean liquidados posteriormente por el contribuyente, a quién cabrá efectuar el pago de los valores definitivamente debidos.

Es lo que se extrae del art. 28º de la LGTP, que trata de la responsabilidad en caso de sustitución tributaria: "Responsabilidade em caso de substituição tributária. 1. Em caso de substituição tributária, a entidade obrigada à retenção é responsável pelas importâncias retidas e não entregues nos cofres do Estado, ficando o substituído desonerado de qualquer responsabilidade no seu pagamento, sem prejuízo do disposto nos números seguintes. 2. Quando a retenção for efectuada meramente a título de pagamento por conta do imposto devido a final, cabe ao substituído a responsabilidade originária pelo imposto não retido e ao substituto a responsabilidade subsidiária, ficando este ainda sujeito aos juros compensatórios devidos desde o termo do prazo de entrega até ao termo do prazo para apresentação da declaração pelo responsável originário ou até à data da entrega do imposto retido, se anterior. 3. Nos restantes casos, o substituído é apenas subsidiariamente responsável pelo pagamento da diferença entre as importâncias que deveriam ter sido deduzidas e as que efectivamente o foram.".

JOSÉ CASALTA NABAIS esclarece que, en la legislación portuguesa, la retención en la fuente “abrange não apenas a verdadeira retenção na fonte, mas

²⁴⁷ LEITE DE CAMPOS, Diogo; LEITE DE CAMPOS, Mônica Horta Neves. Op. cit., p. 406. Obs: Diogo há presidido la comisión que há elaborado el anteproyecto de la Lei Geral Tributária portuguesa.

também os pagamentos por conta de imposto efectuados por terceiro”, siendo que la legislación “integra nos pagamentos por conta não só as entregas pecuniárias antecipadas efectuadas pelo próprio contribuinte, mas também as entregas efectuadas por terceiro”.²⁴⁸ Mas critica tal situación, entendiendo que se debería distinguir la sustitución tributaria en sentido propio, de un lado, del pago a cuenta realizado por tercero, de outro. Esclarece: “É que, em rigor, não estamos aquí perante uma situação em que, por imposição da lei, a prestação tributária é exigida a pessoa diferente do contribuinte, mas tão só perante uma situação em que, por imposição legal, é exigido a pessoa diferente do contribuinte efectuar pagamentos por conta da futura prestação tributária deste. O que tem entre outras conseqüências que, no caso de o retentor não ter procedido à retenção, ser o contribuinte o responsável originário pelo pagamento do imposto”, tratando-se, pois, de uma “substituição em sentido impróprio”.²⁴⁹

Notese, aún, que el instituto da sustitución tributaria, conforme el transcrito art. 28 de la LGTP, no concentra las obligaciones en la persona del sustituto, permaneciendo el contribuyente obligado. Es decir, el contribuyente no tiene su obligación tributaria excluída por el mecanismo de la sustitución, pues sólo es exonerado relativamente a los valores que hayan sido efectivamente retenidos por el sustituto. En los demás casos, en que la retención no tenga sido hecha o no tenga sido integral, los valores debidos podrán ser exigidos del contribuyente.

Daí porque LEITE DE CAMPOS advierte que “no direito português, não se pode falar de uma verdadeira substituição, na medida em que coexistem

²⁴⁸ NABAIS. Op. cit., p. 274

²⁴⁹ NABAIS. Op. cit., p. 276

normalmente dois devedores, o sujeito passivo originário e o sujeito passivo substituto..."²⁵⁰.

Además, en los casos en que la retención tenga carácter de anticipo del ingreso, el cobro será hecho primeramente contra el contribuyente y sólo subsidiariamente contra el sustituto que tenga dejado de efectuar la retención. Lo contrario ocurrirá en los casos en que la retención tenga carácter exclusivo, cuando el cobro será hecho primeramente del sustituto y solamente subsidiariamente del contribuyente.

JOSÉ CASALTA NABAIS entiende que el régimen jurídico de la sustitución tributaria concretizase en una relación de tipo triangular entre el sustituto, el Fisco y el contribuyente o sustituido, en la cual tenemos "um devedor primário, em primeira linha ou originário, que é o substituto, e um devedor secundário, de segunda linha ou responsável subsidiário, que é o substituído ou contribuinte".²⁵¹

Esto es el resumen de la sustitución tributaria en el Derecho Portugués.

b) El contenido de la sustitución tributaria en el Derecho Español

i. La sustitución en la Ley General Tributaria de 1963 (Ley 230/63)²⁵²

²⁵⁰ LEITE DE CAMPOS, Diogo; LEITE DE CAMPOS, Mónica Horta Neves. Op. cit., p. 411.

²⁵¹ NABAIS. Op. cit., p. 276

²⁵² Optamos por empezar el recorrido legislativo por la LGT de 1963. Pero ALONSO GONZALEZ destaca que hay institutos jurídicos anteriores en que se puede buscar la orígenes de la sustitución tributaria. Refiere a la figura del "Segundo Contribuyente" de que trataron los artículos 6º y 8º del Estatuto de Recaudación de 13 de diciembre de 1928 y los artículos 6º y 8º del Estatuto de Recaudación aprobado por Decreto de 29 de diciembre de 1948, cuyos artículos 8º transcribimos: "Las entidades o personas que, sin ostentar títulos de recaudadores, efectúan retención indirecta a favor del Estado, o, autorizados por el mismo, recaudan impuestos determinados"; "Están obligados en concepto de Segundos contribuyentes las entidades o personas que, sin ostentar título de recaudadores, y en virtud de precepto legal,

En la Ley General Tributaria de 1963 (Ley 230/63), la sustitución tributaria era tratada en el capítulo del sujeto pasivo, como en la actual. Sus artículos 30 hasta 32 disponían: "TÍTULO SEGUNDO. Los Tributos. CAPÍTULO III. El Sujeto Pasivo. SECCIÓN PRIMERA. Principios Generales. Artículo treinta. Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que según la Ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto del mismo. Artículo treinta y uno. Uno. Es contribuyente la persona natural o jurídica a quien la Ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible. Dos. Nunca perderá su condición de contribuyente quien, según la Ley, deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas. Artículo treinta y dos. Es sustituto del contribuyente el sujeto pasivo que, por imposición de la Ley y en lugar de aquél, está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria. El concepto se aplica especialmente a quienes se hallan obligados por la Ley, a detraer, con ocasión de los pagos que realicen a otras personas, el gravamen tributario correspondiente, asumiendo la obligación de efectuar su ingreso en el Tesoro."

Véase que se trataba de una sustitución subjetiva en que el sustituto quedaba colocado por la ley en el lugar del contribuyente respecto al cumplimiento de las obligaciones, tanto materiales como formales. Además, el instituto de la sustitución comprendía, en la segunda parte del artículo treinta y dos, también a los retenedores, aunque sin utilizar este término.

ii. La sustitución en la Ley General Tributaria de 2003 (Ley 58/03)

La *Ley General Tributaria* española de 2003 (Ley 58/2003, adelante referida simplemente por LGT) pasó a cuidar de la materia en el lugar de la Ley 230/63.

efectúan retención indirecta en favor del Estado o recaudan determinados impuestos estatales". Vid. ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel: *Sustitutos y retenedores en el ordenamiento tributario español*, Marcial Pons, Madrid, 1992, p. 40/45.

Conforme su exposición de motivos, la LGT “es el eje central del ordenamiento tributario donde se recogen sus principios esenciales y se regulan las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes”.

La primera referencia que la LGT hace a la sustitución tributaria dáse en su artículo 36, apartado 1, cuando trata de los sujetos pasivos de los tributos, así considerados el contribuyente y el sustituto. "TÍTULO II. Los Tributos. Capítulo II. Obligados tributarios. Artículo 36. Sujetos pasivos: contribuyente y sustituto del contribuyente. 1. Es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la Ley, debe cumplir la obligación tributaria principal²⁵³, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo..." En el ítem 2 del mismo artículo, la LGT esclarece que considera contribuyente al que “realiza el hecho imponible” y sustituto el que “por imposición de la Ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma”. Y añade que el “sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la Ley señale otra cosa”.

En la LGT, la retención de anticipaciones es tratada aisladamente, en el artículo relativo a los “Obligados a realizar pagos a cuenta”, utilizándo la ley el término “retenedor” (y no del término sustituto) a los efectos de indicar el obligado a realizar la retención a cuenta, conforme se ve en el artículo 37: "Obligados a realizar pagos a cuenta. 1. Es obligado a realizar pagos fraccionados el contribuyente a quien la Ley de cada tributo impone la obligación de ingresar cantidades a cuenta de la obligación tributaria principal con anterioridad a que ésta resulte exigible. 2. Es retenedor la persona o entidad a quien la Ley de cada tributo impone la obligación de detraer e ingresar en la

²⁵³ Ley General Tributaria (LGT): “Artículo 19. Obligación tributaria principal – La obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la cuota tributaria.”

Administración tributaria, con ocasión de los pagos que deba realizar a otros obligados tributarios, una parte de su importe a cuenta del tributo que corresponda a éstos. 3. Es obligado a practicar ingresos a cuenta la persona o entidad que satisface rentas en especie o dinerarias y a quien la Ley impone la obligación de realizar ingresos a cuenta de cualquier tributo."

Así, la nueva LGT trabaja con un concepto de sustitución tributaria más restricto que la ley anterior y da autonomía a la figura del retenedor. Si anteriormente el retenedor era una especie de sustituto, hoy ya no lo es más.

iii. La doctrina

En el Derecho Español, considerase que "la sustitución es un tipo concreto de colaboración".²⁵⁴ Es establecida "por razones de técnica o eficacia recaudatoria"²⁵⁵ y tiene como objetivo "simplificar la gestión y la recaudación tributaria mediante la reducción del número de relaciones jurídicas establecidas por la Hacienda"²⁵⁶, en la medida que "el conjunto de relaciones jurídicas que en otro caso la Hacienda tendría que establecer con cada uno de los perceptores de salarios abonados por un mismo pagador, se reduce a una sola: la que tiene lugar con el pagador de los rendimientos, al que se obliga a practicar las correspondientes retenciones"²⁵⁷. Es preciso tener en claro que "el sustituto ofrece normalmente una mayor estabilidad y una más fácil determinación y

²⁵⁴ CALVO ORTEGA, Rafael. Curso de Derecho financiero. I. Derecho Tributario. 11ª ed. Thomson/Civitas, 2007, p. 157.

²⁵⁵ PEREZ DE AYALA; PEREZ DE AYALA BECERRIL. Op. cit., p. 91.

²⁵⁶ GONZÁLEZ; GONZÁLEZ. Op. cit., p. 247.

²⁵⁷ GONZÁLEZ; GONZÁLEZ. Derecho Tributario I. Plaza Universitaria, Salamanca, 2004, p. 247.

notificación que el contribuyente y ésta es la razón de la sustitución".²⁵⁸ El sustituto, "por el poder de control que ejerce sobre la actividad del contribuyente, es un elemento mejor identificado para la Hacienda y más fácil de ser obligado al pago del tributo".²⁵⁹ La obligación del sustituto "facilita, garantiza, robustece" la obligación principal,²⁶⁰ todo en pro de la "conveniencia de la Administración Tributaria".²⁶¹

Destácase, también, "la búsqueda de una mayor información y garantía en las relaciones jurídicas y un mejor ajuste temporal en el pago."²⁶² Además, CALVO ORTEGA destaca con firmeza que "una mejor información" es "la gran aportación hoy de la sustitución". Y prosigue: "Es evidente que determinados sustitutos facilitan una relación de hechos tributarios cada vez más numerosos; de otra manera su conocimiento requeriría una gestión más laboriosa y difícil por parte de la Administración acreedora. Esta información constituye hoy la principal aportación que realiza la sustitución a la gestión tributaria y sobre cuya importancia no es necesario insistir".²⁶³ ALONSO GONZALEZ indica como los dos grandes fines a que sirve fundamentalmente la sustitución "1. Facilitar la aplicación y recaudación de los tributos. 2. Aseguramiento del crédito tributario con dos patrimonios centro de imputación de

²⁵⁸ CALVO ORTEGA. Op. cit., p. 160.

²⁵⁹ PEREZ DE AYALA; PEREZ DE AYALA BECERRIL. Op. cit., p. 92.

²⁶⁰ FERREIRO LAPATZA. Op. cit., p. 437.

²⁶¹ ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. *Sustitutos y retenedores en el ordenamiento tributario español*. Madrid: Marcial Pons, 1992, p. 462.

²⁶² CALVO ORTEGA. Op. cit., p. 157.

²⁶³ CALVO ORTEGA. Op. cit., p. 158.

responsabilidad" y refiere un motivo último "la conveniencia de la Administración Tributaria".²⁶⁴

Todavía, por implicar la exigencia de pago de quién no realiza el hecho imponible ni tiene la capacidad contributiva que se quiere gravar,²⁶⁵ sólo encuentra fundamento constitucional cuando es vinculada al derecho del sustituto de practicar la retención,²⁶⁶ o cuando, de otro modo, le sea asegurado el resarcimiento ante el contribuyente. Entiendese, incluso, que eventuales pactos privados que nieguen el derecho al resarcimiento no son válidos.²⁶⁷

Además, por suponer gastos y responsabilidades para el sustituto, exige del legislador que sea prudente, "no estableciendo substituciones que resulten de cumplimiento especialmente difícil o gravoso para el sustituto (por carecer éste de una mínima organización empresarial o profesional, porque su relación con el contribuyente no tiene este carácter o por exigirse la prestación al sustituto cuando ha cesado ya la relación jurídica con el sustituido con las dificultades que puede entrañar para la repetición de lo pagado a la administración acreedora)".²⁶⁸

²⁶⁴ ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. Op. cit. p. 455.

²⁶⁵ "El sustituto ni realiza el hecho imponible ni es titular de la capacidad económica gravada. Por ello, no debe soportar en su pecunio el peso de la contribución satisfecha. La ley le confiere al efecto el derecho a reembolsarse del auténtico sujeto pasivo, esto es, del contribuyente." (LAGO MONTERO, José María. La Sujeción a los Diversos Deberes y Obligaciones Tributarios. Madrid/Barcelona: Marcial Pons, 1998, p. 75)

²⁶⁶ GONZÁLEZ; GONZÁLEZ. Op. cit., p. 248.

²⁶⁷ "... parece más acertado entender que con el verbo 'podrá' la ley no está meramente admitiendo la posibilidad de que el sustituto recupere del contribuyente el tributo satisfecho, sino que está habilitándolo para poder exigírselo... Con ello, no serán válidos eventuales pactos entre ambos para impedir el resarcimiento..." (MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; TEJERIZO LÓPEZ, José M.; CASADO OLLERO, Gabriel. Curso de Derecho Financiero y Tributario. 18ª edición. Madrid: Tecnos, 2007, p. 291)

²⁶⁸ CALVO ORTEGA. Op. cit., p. 158.

Aunque sea sujeto pasivo, el sustituto no lo es sobre la perspectiva de la relación contributiva, sino sobre una perspectiva instrumental. Es la lección de LAGO MONTERO: “El sustituto es un sujeto pasivo de la obligación tributaria material o principal... Pero no es el sujeto pasivo natural de la misma. El sustituto es un sujeto pasivo instrumental, anómalo a nuestro juicio, que el ordenamiento jurídico inventa por razones de conveniencia para la eficaz gestión de determinados tributos. Pero el sustituto ni minora ni desvirtúa el papel del contribuyente como sujeto pasivo principal que es, ‘esencial y único destinatario de la relación jurídica en su vertiente pasiva’ ...”²⁶⁹

Todavía la doctrina española es unívoca en el sentido de que el sustituto, colocado *en lugar del* contribuyente, lo *desplaza*, es decir, quitálo de su lugar.²⁷⁰

EUSEBIO GONZÁLEZ esclarecía éste rasgo: “... como dice el propio artículo 36 LGT, el sustituto se coloca en lugar del contribuyente a los efectos de cumplir con la obligación tributaria de éste. Es decir lo reemplaza en su posición pasiva frente a la Hacienda Pública a los solos efectos de cumplir con la obligación tributaria. Es importante retener la expresión colocarse en lugar de, pues ella nos permitirá distinguir al sustituto del responsable, ya que éste se coloca junto al contribuyente.”²⁷¹

MARTÍN QUERALT también destaca: “el precepto establece que el sustituto se coloca ‘en lugar del’ contribuyente, y éste es el aspecto más decisivo de su régimen jurídico e incluso el que sirve para dar nombre a la categoría.

²⁶⁹ LAGO MONTERO. Op. cit., p. 72.

²⁷⁰ “Desplazar” significa “Mover <una persona o una cosa> del lugar en que está”, “Quitar <una persona> [a otra persona] del puesto que ocupa”, conforme o Diccionario Salamanca de la lengua española, Santillana, 2006, p. 523. O, esta otra: “Mover o sacar a alguien o algo del lugar en que está.”, “Trasladarse, ir de un lugar a outro.”, conforme o Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, 22ª ed., 2001, vol. I, p. 800.

²⁷¹ GONZÁLEZ; GONZÁLEZ. Op. cit., p. 246.

Efectivamente, el sustituto desplaza al contribuyente de la obligación tributaria, ocupando su lugar y quedando como único sujeto vinculado ante la Hacienda Pública.”²⁷²

Cuanto a quedaren o no afastadas las obligaciones del contribuyente, todavía, la materia merece suficiente atención. La doctrina española acostumbra analizála mirando ora la participación del contribuyente en el procedimiento de sustitución tributaria, ora la posibilidad del Fisco de exigir del mismo el pago, aunque subsidiariamente.

Entiéndese que el contribuyente permanece en el pólo pasivo, participando del procedimiento, hasta porque la sistemática de sustitución tributaria impone al mismo al menos la obligación de someterse a la retención o de resarcir al sustituto.

Conforme advierte PÉREZ DE AYALA, no se extrae del art. 36 da LGT la exclusión completa del contribuyente del polo pasivo: “... la propia lectura del artículo 32 reconoce implícitamente que el hecho de que se integre como sujeto pasivo de la obligación al sustituto del contribuyente no elimina la condición de sujeto pasivo del impuesto para el contribuyente, puesto que el sustituto está únicamente obligado a cumplir las prestaciones que constituyen el objeto de las obligaciones de las que es titular el contribuyente. [...] ... a pesar de que parece vincularse el concepto de sujeto pasivo de la obligación, en el artículo 36, únicamente a aquella persona que resulta obligada al cumplimiento de la prestación tributaria principal, de la propia lectura del artículo 36 y del propio

²⁷² MARTÍN QUERALT; LOZANO SERRANO; TEJERIZO LÓPES.; CASADO OLLERO. Op. cit., p. 291.

concepto de obligación jurídica, se deduce la concurrencia de ambos sujetos, en el lado pasivo de la relación obligacional cuando se da sustitución.”²⁷³

Mas es cierto que la extensión de las obligaciones del contribuyente varía conforme se esté delante de sustitución completa o de sustitución incompleta. Vease la lección de CALVO ORTEGA: “el cumplimiento por el sustituto de sus prestaciones no libera, normalmente, al contribuyente aunque obviamente teniendo en cuenta ya lo realizado por el sustituto. Sólo en algún supuesto determinado se produce una sustitución completa en la obligación y en los deberes tributarios, aunque tampoco hay liberación del contribuyente propiamente dicha. En definitiva, el contribuyente debe realizar una prestación de integración de la sustitución (de la retención) en su propia obligación tributaria y de reembolso a favor del sustituto. En resumen (...) el contribuyente no queda fuera (no es desplazado definitivamente) del círculo tributario.”²⁷⁴

FERREIRO LAPATZA bien distingue la sustitución completa de la sustitución incompleta en cuanto a la exclusividad de la obligación de pago. La completa sería aquélla en que la ley establece la obligación del sustituto con exclusividad, extinguiendo cualquier obligación y responsabilidad del contribuyente.²⁷⁵ La preferencial o incompleta sería aquella en que la ley

²⁷³ PEREZ DE AYALA, Jose Luis; PEREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel. Fundamentos de Derecho Tributario. 7ª ed. Madrid: Nueva Imprenta, 2007, p. 93.

²⁷⁴ CALVO ORTEGA. Op. cit., p. 159.

²⁷⁵ “Hablo de sustitución completa o plena para designar aquellos casos en que la Ley ordena pagar al sustituto y ordena a la Hacienda Pública que exija el pago al sustituto y sólo al sustituto sin que pueda dirigirse en ningún caso al contribuyente sustituido. [...] Una sustitución de este tipo entiendo que es contraria a las funciones que el sustituto debe cumplir en un sistema racional ordenado conforme al principio de capacidad. Pues, por un lado, lejos de garantizar el pago del tributo, priva a la Hacienda de uno de los patrimonios (el del contribuyente) que deben de garantizar tal pago. Y, de otro, posibilita, en el caso del sustituto insolvente que ni retiene ni paga, el impago también por un contribuyente que se vería injustamente enriquecido en contradicción evidente con el principio de capacidad. La obligación subsidiaria supliría en este caso totalmente, en cuando a la realización de la prestación debida, a la obligación

establece la obligación del sustituto, pero permite a la Hacienda, en el caso de no tener habido retención ni pago por el sustituto insolvente, dirigirse al contribuyente que no ha sufrido retención y que no ha satisfecho ello mismo el debito.²⁷⁶ Entiende que la LGT, al silenciar sobre la posibilidad de la Hacienda de exigir el pago del contribuyente, ha establecido un modelo de sustitución completa, aunque la ley de cada tributo pueda y deba disponer diferente, es decir, optar por la sustitución incompleta.

MARTÍN QUERALT también es categórico en este punto: “La estructura jurídica del tributo en tales casos se desdobra, previendo un hecho imponible del que surge la obligación principal para su realizador, que es el contribuyente, y un segundo hecho, el presupuesto fáctico de la sustitución, en cuya virtud se desplaza dicha obligación hacia el sustituto, quedando relevado el contribuyente de la posición pasiva de la obligación tributaria, que se desarrollará solamente entre la Administración y el sustituto.”²⁷⁷

No se puede tener duda de que, en el hipótesis de ocurrir la retención, el contribuyente restará exonerado en cuanto al montante retenido, que no podrá ser exigido del mismo, independientemente de haber sido efectivamente vertido a los cofres del tesoro. EUSEBIO ha sido clarísimo en este punto: “... como consecuencia de la retención, el sustituto desplaza al contribuyente de la relación tributaria, quedando aquél como único deudor de la Hacienda y éste

principal, subvirtiendo los papeles que normal y racionalmente desempeñan la obligaciones unidas por un vínculo de subsidiariedad.” (FERREIRO LAPATZA, José Juan. Curso de Derecho Financiero Español. Instituciones. 25ª ed. Madrid: Marcial Pons, 2006, p. 438) Obs: Ferreiro Lapatza es Professor Catedrático da Univeridad de Barcelona.

²⁷⁶ “estas consideraciones nos llevan, en fin, a postular la conveniencia de una sustitución incompleta o preferente en la que la administración deba dirigirse en primer lugar al sustituto, pero pueda, si éste no retiene ni paga y es insolvente, dirigirse también al contribuyente que no haya sido objeto de retención y que no haya satisfecho por sí su deuda.” (FERREIRO LAPATZA. Op. cit., p. 438)

²⁷⁷ MARTÍN QUERALT; LOZANO SERRANO; TEJERIZO LÓPES.; CASADO OLLERO. Op. cit., p. 291.

liberado de toda responsabilidad frente a ella por razón de su obligación tributaria y con independencia de que el importe de las retenciones practicadas sea luego ingresado o no por el sustituto.”²⁷⁸

La clasificación de la sustitución en completa o incompleta trae a la luz, aún, la propia cuestión del alcance del concepto de sustitución tributaria, divergiendo la doctrina española en cuanto a comprender en ella solamente los casos de tributación exclusiva en la fuente o también los casos de retención de anticipaciones de pago, denominadas “retención a cuenta”.

Trátase de divergencia por algunos considerada “puramente escolástica”²⁷⁹, pues la distinción no colaboraría para su aplicación.²⁸⁰ Destácase que es irrelevante, ajena al mecanismo de la sustitución, la naturaleza de la obligación (si es pago definitivo del tributo o simple anticipación de valores relativos a hechos imponibles complejos solamente susceptibles de liquidación definitiva posteriormente).²⁸¹

Todavía, como adelante se verá, en la retención a cuenta la sustitución solo libera el contribuyente cuanto al valor retenido, que no puede más ser exigido del mismo, no extinguiendo, con todo, todas las demás obligaciones materiales y formales a su cargo, siendo, inclusive, inherente a tal figura que el

²⁷⁸ GONZÁLEZ; GONZÁLEZ. Op. cit., p. 247/248.

²⁷⁹ GONZÁLEZ; GONZÁLEZ. Op. cit., p. 249.

²⁸⁰ “... como señala COLLADO YURRITA, ‘el retenedor a cuenta es um sustituto, pero no ya un sustituto de la obligación tributaria em sentido estricto, sino de uma obligación de anticipo del tributo’... En todo caso, y sin entrar em consideraciones doctrinales que podrían complicar em demasía su aplicación, analizando los efectos jurídicos que se pueden deducir de la configuración de esta figura, vemos que encaja perfectamente con lo que establecimos con carácter general respecto a la figura del sustituto, pero no para la obligación tributaria propiamente dicha, sino em relación com el pago a cuenta de la misma.” (PEREZ DE AYALA; PEREZ DE AYALA BECERRIL. Op. cit., p. 94/95).

²⁸¹ GONZÁLEZ; GONZÁLEZ. Op. cit., p. 252.

contribuyente estime el montante efectivamente debido, deduciendo los valores retenidos, y que efectúe el pago de la diferencia y cumpla las obligaciones formales de informar al Fisco. De ahí afirmarse que “la técnica de la sustitución ofrece en nuestro ordenamiento dos variantes: la sustitución en sentido estricto... y la retención”²⁸². Es la lección de FERREIRO LAPATZA: “El sistema de retenciones, de una enorme importancia porque a través de él se recauda el grueso del I.R.P.F., responde en realidad a la misma técnica de interposición que la sustitución en sentido estricto. Son dos variantes, como ya hemos dicho y repetido, de la misma técnica de interposición. En efecto, el Estado no puede esperar a recibir anualmente el impuesto que grava la renta que obtienen los ciudadanos durante todo un año. El Estado necesita flujos continuos de ingresos y necesita, en consecuencia, que los ciudadanos adelanten, entre otros, el pago del I.R.P.F. anual mediante pagos periódicos <a cuenta> del pago anual. En ocasiones,... el Estado exige estos pagos a cuenta del propio y futuro contribuyente. Pero en otros casos, los más frecuentes, notoriamente en el caso de los trabajadores por cuenta ajena, el Estado coloca en lugar del contribuyente al retenedor, que sustituye así al contribuyente en la obligación de realizar pagos a cuenta.”²⁸³

LAGO MONTERO afirma que “El sujeto pasivo de la obligación de retener e ingresar no es contribuyente ni sustituto en sentido estricto.” Y justifica: “El contribuyente será el que realice el hecho imponible, cuya perfección pende de la conclusión del período impositivo. Sustituto del contribuyente en rigor no puede serlo dada la inexistencia de éste, y de obligación tributaria material o

²⁸² FERREIRO LAPATZA. Op. cit., p. 439.

²⁸³ FERREIRO LAPATZA. Op. cit., p. 440/441.

principal que cumplir por él. Puede calificársele a lo sumo como sustituto impropio...”²⁸⁴

También MARTÍN QUERALT entiende que, no obstante las posibles analogías, las retenciones y la sustitución son institutos jurídicos distintos: “En el sistema tributario actualmente vigente, los mecanismos de la retención y el ingreso a cuenta – examinados en la lección anterior – han eliminado el de la sustitución con retención, sin que pese a sus analogías pueda considerarse el mismo instituto jurídico. La diferencia radical es que no se opera con el mecanismo de la retención ni con el del ingreso a cuenta el desplazamiento del contribuyente de la obligación tributaria, sino que éste continúa vinculado ante la Administración a presentar su autoliquidación y, en su caso, a ingresar su parte correspondiente de la cuota.”²⁸⁵

Sean institutos distintos o subespecies de sustitución, importa tener claridad cuanto al hecho de que, en la llamada sustitución en sentido estricto, el sustituto “desplaza” al contribuyente, mientras en la retención a cuenta, éste, además de la obligación de someterse a la retención, también mantiene obligaciones positivas exclusivamente suyas, de liquidar el montante debido, hacer el pago del saldo, prestar declaraciones. Además, en el caso de retención de anticipaciones debidas relativamente a hechos imponibles aún no ocurridos de tributos con hecho imponible complejo, entiéndese que el contribuyente, al sufrir la retención, pasa a tener un crédito en el valor del importe descontado, a

²⁸⁴ LAGO MONTERO. Op. cit., p. 79.

²⁸⁵ MARTÍN QUERALT; LOZANO SERRANO; TEJERIZO LÓPEZ; CASADO OLLERO. Op. cit., p. 291.

ser deducido – haya o no sido vertido a los cofres públicos – cuando realice la liquidación y pago final del tributo debido.²⁸⁶

Otra cuestión importante, muy bien tratada por los españoles, es la necesidad de tener claro que las diversas obligaciones relacionadas a la tributación tienen sus presupuestos de hecho propios. En la sustitución tributaria (sea en sentido amplio, sea en sentido estricto), no tenemos simplemente dos sujetos pasivos de una misma relación jurídica contributiva. Tenemos relaciones distintas, cada una con presupuesto de hecho específico.

ENSEBIO GONZÁLEZ esclarecía: “... la obligación del sustituto de hacer frente a las prestaciones tributarias correspondientes al contribuyente surge por ministerio de la ley y en base a un doble presupuesto de hecho: primero el propio hecho imponible del que surge la obligación tributaria a cargo del contribuyente y, segundo, el supuesto de hecho de la sustitución propiamente dicho, que liga la obligación tributaria del contribuyente a la persona del sustituto designado por la Ley.”²⁸⁷

FERREIRO LAPATZA destaca que el objeto puede ser el mismo, pero se trata de otra obligación: “... el nacimiento de la obligación del sustituto requiere la realización de dos presupuestos de hecho diferentes, el hecho imponible del que nace la obligación tributaria principal a cargo del contribuyente y otro presupuesto de hecho que engloba al hecho imponible y del que nace la obligación del sustituto de pagar a la administración financiera las cuotas del impuesto. Dos presupuestos de hecho distintos que dan lugar al nacimiento de

²⁸⁶ “... el sujeto retenido tiene contra la Hacienda Pública un derecho de crédito por el importe de las cantidades que el retenedor le há descontado, derecho de crédito que hace efectivo con cargo a su deuda tributaria – frente a la propia Hacienda – por el Impuesto sobre la Renda.” (PEREZ DE AYALA; PERES DE AYALA BECERRIL. Op. cit., p. 95)

²⁸⁷ GONZÁLEZ, Eusebio; GONZÁLEZ, Teresa. Op. cit., p. 247.

dos obligaciones distintas...Del hecho imponible, pues, nace sólo la obligación tributaria principal... Del otro presupuesto de hecho que genera la sustitución nace, pues, otra obligación que, siendo distinta de la obligación tributaria principal por su distinto presupuesto de hecho y por su distinto sujeto pasivo, tiene como objeto, sin embargo, una prestación igual, entregar la cuota debida como tributo. El sustituto está obligado a realizar la prestación que constituye también el objeto de la obligación tributaria principal; y en este sentido, y sólo en este sentido, puede entenderse que – aunque la expresión no sea totalmente exacta – esté <obligado a cumplir la obligación tributaria principal>, como dice el art. 36 L. G. T.”²⁸⁸

También éste es el entendimiento de LAGO MONTERO: “A nuestro juicio, el sujeto pasivo de las obligaciones de retener e ingresar lo retenido es un sujeto pasivo de una obligación distinta de la obligación tributaria material o principal. No es, pues, sujeto pasivo de ésta. Es sujeto pasivo de una obligación a cuenta de la obligación tributaria material o principal.”²⁸⁹

Tan distinta es la obligación del sustituto que, efectuando la retención a los efectos de hacer posteriormente el pago, el sustituto asume la condición de depositario del respectivo montante, incurriendo en apropiación indebida en el caso de la dejar de cumplir: “En el lapso de tiempo que transcurre entre la retención y el ingreso de la misma, el importe de las retenciones practicadas no le pertenece, por tanto, al sustituto, no forma parte de su activo, no pasando su posición jurídica de la de un mero depositario. Ello explica que cuando de la falta de ingreso de las rentenciones practicadas se deriva una responsabilidad

²⁸⁸ FERREIRO LAPATZA. Op. cit., p. 436/437.

²⁸⁹ LAGO MONTERO. Op. cit, p. 79/80.

penal, el tipo elegido para la depuración de la misma ha sido el de la apropiación indebida.”²⁹⁰

Estos son algunos de los principales rasgos del instituto de la sustitución tributaria tal como tratada en el Derecho Español.

iv. La jurisprudencia

Conforme a la jurisprudencia española, la determinación del sustituto tributario, así como del contribuyente y del retenedor, está bajo reserva de la ley. En este sentido, entiende el Tribunal Supremo, conforme Sentencia de 25 de enero de 1.999, citada en la STSJ AND 16409/2009, Sección: 1, Ponente: MANUEL LOPEZ AGULLO: “... la determinación del sujeto pasivo (contribuyente y sustituto), del retenedor y de los obligados a realizar ingresos a cuenta, así como de los supuestos de responsabilidad de la deuda tributaria, está sometida al principio de reserva de ley, por las razones siguientes: a) Las retenciones son fundamentalmente obligaciones de hacer, por cuanto no implican el pago de los tributos propios del retenedor. En efecto, éste, desde el punto de vista económico, cuando satisface o abona salarios, intereses, rentas, etc. contabiliza estos pagos como gastos laborales, gastos financieros, gastos diversos, etc., por el íntegro, si bien paga una parte a su acreedor principal y otra a la Hacienda Pública, la retenida, no por un impuesto propio sino del sujeto retenido, por ello al tratarse de una obligación de hacer le es de aplicación específicamente el apartado 3, del artículo 31 de la Constitución Española, que dispone: ‘sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley’.”

La orientación del Tribunal Supremo español también es en el sentido de que el crédito tributario sea exigido del sustituto y, apenas en el caso de

²⁹⁰ GONZÁLEZ, Eusebio; GONZÁLEZ, Teresa. Op. cit., p. 248.

frustración del cobro contra lo mismo por razones de insuficiencia patrimonial, pueda ser redireccionado contra el contribuyente, conforme señala LAGO MONTERO: “Como señala la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de diciembre de 1996 – Aranzadi, 9.107 – existiendo un sustituto legalmente previsto, la Administración tributaria no puede elegir a quien exigir la prestación, debiendo requerir el pago al sustituto y sólo una vez acreditada la insolvencia del mismo y declarado fallido el expediente, podrá dirigirse al contribuyente, a quien deberá conceder período voluntario de pago.”²⁹¹

Los tribunales también destacan el sustituto como sujeto pasivo, con o sin retención, conforme se puede ver de la Sentencia del Superior Tribunal de Justicia de la Comunidad de Valencia, que sigue la orientación fijada por el Tribunal Supremo: *FUNDAMENTOS JURÍDICOS*: “SEGUNDO. – A este respecto, debemos indicar, como ha venido estableciendo la Audiencia Nacional en Sentencias como la de 26/10/2006 y 14/10/2006 , sobre la base de la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 19/9/2006 , que para resolver adecuadamente el presente contencioso es preciso tomar en consideración, que con el fin de garantizar y conseguir que las obligaciones tributarias sean cumplidas, nuestro Derecho Tributario regula diversas instituciones que se pueden sistematizar del siguiente modo: a) Utilización de sujetos pasivos peculiares, que no existen en el Derecho privado, como son los sujetos sustitutos, con retención o sin ella, y los sujetos retenedores, sin sustitución, además del sujeto contribuyente que es el que ha realizado el hecho imponible (artículos 30, 31 y 32 de la Ley General Tributaria EDL 1963/94 q de la ley 230/1963 EDL 1963/94). La justificación de la existencia jurídica de los sujetos sustitutos y retenedores es puramente funcional y pragmática. b) Declaración legal de sujetos responsables solidarios o subsidiarios, que a pesar de no

²⁹¹ LAGO MONTERO. Op. cit., p. 73.

realizar el hecho imponible, y no ser, por tanto, sujetos pasivos, se les obliga junto a estos a pagar solidaria o subsidiariamente las deudas tributarias (art. 37, 38, 39 y 40 de la Ley General Tributaria EDL 1963/94 q). La justificación se halla en la participación dolosa o en la colaboración en la comisión, junto con el sujeto pasivo, de infracciones tributarias o por la negligencia en las gestiones fiscales, de determinadas personas (liquidadores, síndicos, etc.), y, por último en la cotitularidad existente en la realización del hecho imponible.”²⁹²

Además, respecto a la retención, la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de enero de 1.999 ha puesto en claro la evolución del instituto y subrayado las distinciones entre el simple retenedor y el sustituto, fuerte en las leyes que se fueron sucediendo y en la doctrina, especialmente la Leyes 44/1978 y 61/1978, que alteraran la legislación del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades. La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 6 de octubre de 2009²⁹³ ha reproducido todo esto también, de lo que destaco: “La supresión de los Impuestos a cuenta y el establecimiento de Impuestos sobre la Renta, de carácter sintético, por las Leyes Reformadoras 44/1978, de 8 de septiembre y 61/1978, de 27 de diciembre, modificó sustancialmente el instituto de las retenciones, que ya no pudieron encuadrarse estrictamente en el sujeto sustituto, por la sencilla razón de que el hecho imponible de estos nuevos Impuestos sobre la Renta era mucho más amplio y distinto a los presupuestos de hecho generadores de la obligación de retener, además se estableció que las cantidades efectivamente satisfechas por los sujetos obligados a retener se entenderían percibidas en todo caso con la reducción del importe de la retención correspondiente, por último, se liberó al sujeto contribuyente de toda responsabilidad por la falta de ingreso de las

²⁹² STSJ CV 8704/2009, Sección: 1, Ponente: CARLOS ALTARRIBA CANO.

²⁹³ STSJ AND 16409/2009, Sección: 1, Ponente: MANUEL LOPEZ AGULLO.

retenciones, culminando así un proceso de diferenciación y de cierta autonomía de la obligación de retener, respecto de la obligación tributaria principal. En aquel momento, se debió reformar la Ley General Tributaria, concretamente el Capítulo III : El sujeto pasivo, del Título II, para dar cabida al nuevo instituto de las retenciones, pero no se hizo así, y esta cuestión es una asignatura pendiente, que ha originado una rica polémica doctrinal, pero serias dificultades de interpretación y aplicación de las Leyes Tributarias. A partir de este momento, la casi totalidad de la doctrina científica y nuestro propio Derecho Tributario han admitido que el retentor o retenedor no podía encuadrarse en el sujeto sustituto, por ser conceptos jurídico-tributarios distintos. El Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articuló la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases sobre el Procedimiento Económico-Administrativo , distinguió claramente entre el sujeto sustituto "stricto sensu" y los retenedores, en su artículo 15, apartado 2 , al disponer que serían también admisibles las reclamaciones (...) contra los siguientes actos: (...).

C) Las retenciones efectuadas por el sustituto del contribuyente o por las personas obligadas por ley a practicar retención. Es claro que este Real Decreto Legislativo 2795/1980 , partió de la idea de que podía haber sujetos sustitutos con retención, pero también retenedores, sin sustitución, dando así el primer espaldarazo a la figura del retenedor. La Ley 10/1985, de 26 de abril , de modificación parcial de la Ley General Tributaria se encaró decididamente, dado que afectaba principalmente al régimen sancionador, con la figura del retenedor, pero sin regularlo de modo completo, y así en la nueva redacción del artículo 77, apartado 3, a la hora de regular los sujetos infractores, distinguió de una parte los sujetos pasivos de los tributos, sean contribuyentes o sustitutos [letra a)] y de otra los retenedores [letra b)]. De igual modo tipificó como infracción grave (art. 79) dejar de ingresar las cantidades retenidas, sancionando esta infracción (art. 88.3), con una multa pecuniaria proporcional en cuantía del 150 al 300 por 100 de las cantidades retenidas o que se hubieran

debido retener. También diferenció los sujetos pasivos (contribuyentes y sustitutos) y los retenedores en el artículo 145.1 b) de la Ley General Tributaria. El Reglamento de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, utiliza en su artículo 24 el concepto jurídico de obligados tributarios, en los que incluye diferenciadamente: a) Los sujetos pasivos de los tributos, lo sean como contribuyentes o como sustitutos. b) Los retenedores de cuotas tributarias a cuenta de cualquier tributo. c) La sociedad dominante del grupo a los efectos del régimen de declaración consolidada. d) Los sucesores de la deuda tributaria (...), etcétera. El artículo 10 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre al regular los obligados al pago de las deudas tributarias, distingue también los sujetos pasivos de los tributos (contribuyentes o sustitutos) y los retenedores y quienes deban efectuar ingresos a cuenta de cualquier tributo. La Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación de la Ley General Tributaria reformó el artículo 101 dedicado a la iniciación de la gestión de los tributos, disponiendo que se producirá por declaración a iniciativa del sujeto pasivo o retenedor o del obligado a ingresar a cuenta. Por último, la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, contiene un repertorio completo de las distintas figuras conceptuales obligadas al pago de los tributos (incluidas las sanciones tributarias), que son: contribuyentes, restantes sujetos pasivos, retenedores, obligados a ingresar a cuenta, responsables, sucesores de la deuda tributaria, representantes legales o voluntarios (en la medida que resulten obligados a pagar tributos o sanciones tributarias) y obligados a suministrar información o a prestar colaboración a la Administración Tributaria. Queda claro que subsisten en nuestro Derecho Tributario casos de sujetos sustitutos, como acontece en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y en algunas tasas locales, pero lo que resulta indiscutible es que las figuras conceptuales de retenedores y de obligados a efectuar ingresos a cuenta de los Impuestos sobre la Renta, son distintas a la del sujeto

sustituto. ... b) Las retenciones que representan la aplicación del principio hacendístico acuñado por la doctrina anglosajona de "Pay as you earn" (PAYE) (Paga a medida que ganes) constituyen hoy en nuestro Sistema Tributario el soporte fundamental del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en menor medida del Impuesto sobre Sociedades, siendo, por tanto, un elemento esencial de los mismos, por lo que les es de aplicación el artículo 10 de la Ley General Tributaria. c) El cálculo de las retenciones suele ser relativamente fácil, pero no por ello deja de ser necesario que los retenedores liquiden, por cuenta ajena, la obligación tributaria que van a retener, por ello les es específicamente de aplicación el apartado k) del artículo 10 que dispone: "Se regularán, en todo caso, por ley: (...) k) La obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria". La segunda premisa afecta a la importante diferenciación existente entre el hecho imponible de la obligación tributaria principal y los presupuestos de hecho de las retenciones, diferenciación que por el contrario no existe en la sustitución impositiva. El hecho imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades es la obtención de rentas por el sujeto pasivo, hecho imponible que se realiza al término del ejercicio económico, en tanto que los presupuestos de hecho de las retenciones en estos tributos son el pago o abono de determinados conceptos, aunque como resultado de la compensación interna de resultados pueda no existir renta gravable. La diferenciación entre el hecho imponible y los presupuestos de hecho de las retenciones es notoria en el nuevo Impuesto sobre Sociedades, regulado en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, como analizamos con más profundidad en el fundamento de derecho quinto. Las retenciones son un modo de exacción parcial y anticipado de un tributo...". Al retenedor, aún que no tenga hecho la retención, no le puede ser exigido el tributo si el contribuyente ha autoliquidado y pagado

el tributo por si mismo, conforme ha decidido el Tribunal Supremo por sentencia de 5 de marzo de 2008.²⁹⁴

El Tribunal Superior de Justicia de Cataluña también subraya que el sustituto debe hacer el pago, “sin perjuicio de que, en los casos de sustitución tributaria, es al contribuyente el sujeto pasivo al que, en última instancia, se desea gravar, reconociéndose, por lo tanto, en todo caso, el derecho del sustituto a percibir del contribuyente las cantidades ingresadas por aquél.”²⁹⁵ También la Audiencia Provincial de Barcelona ha dicho que el sustituto paga y, entonces, tiene acción contra el sustituido, pues “es de esencia de esta institución que el sustituto tributario se resarza de aquello que pagó en lugar

²⁹⁴ Sentencia del Tribunal Supremo de 5 marzo 2008. Sala de lo Cont.-Adm., Sección 2. Ponente Sr. D. JUAN GONZALO MARTÍNEZ MICÓ. Aranzadi Jurisprudencia Tributaria 2008-I, p. 2939. Fundamento jurídico noveno: “... no debe ser exigible la retención no practicada al haber sido ya pagada la obligación tributaria cuando los empleados de la entidad recurrente autoliquidaron sus respectivos impuestos sobre la renta.”

²⁹⁵ STSJ CAT 617/2000, Sección: 1, Ponente: MARIA MERCEDES CASTILLO SOLSONA: “SEGUNDO.- De conformidad con el artículo 102 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, son sujetos pasivos del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras “a título de contribuyente, las personas físicas o jurídicas y las Entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria, propietarias de los inmuebles sobre los que se realicen las construcciones, instalaciones u obras siempre que sean dueños de las obras; en los demás casos se considerará contribuyente a quien ostente la condición de dueño de la obra. 2. Tienen la consideración de sujetos pasivos sustitutos del contribuyente quienes soliciten las correspondientes licencias o realicen las construcciones, instalaciones u obras, si no fueran los propios contribuyentes”. En el supuesto objeto del presente pleito, fue el Departament de Justicia de la Generalitat de Cataluña el que, según relata el hecho primero de la contestación a la demanda redactada por el Ayuntamiento recurrido, solicitó, el 30 de septiembre de 1993, una licencia de obras para la adecuación del local situado en la C/ Milá y Fontanals nº 1 de Igualada, con la finalidad de ubicar los juzgados, extremo este que no ha sido cuestionado por la representación de la Generalitat de Cataluña. Por lo tanto, de conformidad con las previsiones del artículo 102.2, la Generalitat de Cataluña devino, por esta circunstancia, sustituto del contribuyente. El sustituto, cuando así viene establecido por la ley, se coloca en lugar del contribuyente en el momento del cumplimiento de la obligación tributaria. Así pues, en este caso, la Generalitat de Cataluña es la obligada a satisfacer la deuda tributaria al Ayuntamiento de Igualada, todo ello sin perjuicio de que, en los casos de sustitución tributaria, es al contribuyente al sujeto pasivo al que, en última instancia, se desea gravar, reconociéndose, por lo tanto, en todo caso, el derecho del sustituto a percibir del contribuyente las cantidades ingresadas por aquél.”

del contribuyente pues es obvio que el sustituto no soporta por sí el gravamen, sino que tan sólo asume esa obligación frente a la administración".²⁹⁶

Queda claro en la jurisprudencia, conforme la sentencia del STJ CL de 15 de enero de 2009, que la sustitución depende de dos presupuestos de hecho: "En los supuestos de sustitución se dan... dos presupuestos de hecho: el hecho imponible y el presupuesto de hecho de la obligación del sustituto". [...] La realización del hecho imponible determina el nacimiento de la obligación tributaria con cargo al contribuyente, es decir, a la persona que, situada en las

²⁹⁶ SAP B 2387/2004, Sección: 17, Ponente: MYRIAM SAMBOLA CABRER: "Al respecto ha declarado la Jurisprudencia (por todas sentencias de 24 de julio de 1999, de la Sala Tercera del Tribunal Supremo que " a tenor de lo establecido en el artículo 32 de la Ley General Tributaria, son tres las notas que definen o caracterizan la figura del sustituto del contribuyente: en primer lugar, la de que queda vinculado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales en que el tributo consiste, con lo que se cumple en él el rasgo que caracteriza a todo sujeto pasivo según el artículo 30 de la propia norma; en segundo término, la de que el sustituto se coloca en lugar del contribuyente, hasta el punto de desplazar a éste de la relación tributaria y ocupar su lugar, quedando, en consecuencia, como único sujeto vinculado ante la Hacienda Pública y como único obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria; y, en tercer lugar, la de que esta sustitución requiere, como en realidad la determinación de todo sujeto pasivo, de una específica previsión legal -"por imposición de la Ley", reza el precepto que lo define-, de tal suerte que ni la Administración ni los particulares pueden alterar su posición legalmente prevista y de tal suerte, también, que esta figura se produce como efecto de determinados hechos a los que la Ley asocia la consecuencia de la sustitución. Por esto mismo, es perfectamente factible que, al lado del hecho imponible del tributo, del que surge la obligación tributaria a cargo de quien lo realiza, pueda hablarse de un presupuesto de hecho de la sustitución, distinto de aquel -del hecho imponible, se entiende- aunque suela guardar relación con él." El sustituto tributario es el obligado principal, y hasta único, tributario y no es un responsable subsidiario del impuesto (STSJ Andalucía de 10 de julio de 2000). Resulta indiscutible pues, y es de esencia de esta institución que el sustituto tributario se resarza de aquello que pagó en lugar del contribuyente pues es obvio que el sustituto no soporta por sí el gravamen, sino que tan sólo asume esa obligación frente a la administración (STSJ Andalucía 22 de octubre de 2001). En consecuencia, el crédito frente al apelado y por ende la acción de repetición únicamente surgen una vez reconocida judicialmente la obligación y con el pago por el sustituto, esto es, una vez que el obligado tributario ha cumplido con su obligación. El TS resolvió el recurso de casación formulado por la entidad aseguradora dictando sentencia de fecha 8 de febrero de 2002, (folio 88), y según consta en autos, el efectivo pago de la tasa de extinción de incendios, liquidada por el Ayuntamiento de Barcelona en julio de 2002, se ha realizado el 31 de julio de 2002.(folio 97). La entidad aseguradora procedió a su reclamación mediante telegrama el 27 de febrero de 2002, el 6 de marzo mediante telegrama, el 21 de marzo de 2002 mediante requerimiento notarial, e instó a fines de 2002 procedimiento de conciliación celebrado el 17 de enero de 2003, por lo que la acción entablada por la compañía aseguradora en fecha 17 de junio de 2003 al amparo del artículo 23 LCS, no se encuentra prescrita."

circunstancias que configuran el elemento subjetivo del hecho imponible, realiza, según la Ley, este hecho. Con relación a él, en consecuencia, y como ya hemos indicado, debe determinarse la existencia y cuantificación de tal obligación, las posibles exenciones, etc. La realización del presupuesto de hecho de la sustitución, siempre, lógicamente, posterior a la realización del hecho imponible, determina la transmisión de la obligación tributaria del contribuyente al sustituto y la asunción por éste y por mandato de la Ley, de tal obligación como una obligación propia."²⁹⁷

También consta que "la Ley puede ordenar una sustitución completa y total del contribuyente por el sustituto, lo cual determinará, está claro, un cambio en el sujeto pasivo de la obligación tributaria; o bien puede ordenar una sustitución sin efectos tan radicales de tal modo que más que un cambio se produzca una ampliación de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, ya que el contribuyente no desaparece del lado pasivo de esta obligación, sino que responde de ella en determinados supuestos."²⁹⁸

La necesidad de asegurar al sustituto algún modo de resarcimiento también es afirmada por la jurisprudencia española, conforme esta otra sentencia del STJ CL, de 02 de marzo de 2009: "La retención se configura así como la vía más normal para que el contribuyente reintegre al sustituto en las cantidades que éste, en su lugar, ha ingresado en el Tesoro. [...] Existen, sin embargo, ciertos supuestos en que el mecanismo de la retención no puede ser utilizado. En estos casos, como es lógico, el ordenamiento debe conceder al

²⁹⁷ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia Castilla-La Mancha núm. 26/2009, 15 enero 2009. Sala de lo Cont.-Adm., Sección 2, Ponente Sr. D. MIGUEL ÁNGEL NARVÁEZ BERMEJO. Aranzadi Jurisprudencia Tributaria 2009-II, p. 80.

²⁹⁸ También la STJ CL 26/2009.

sustituto la facultad de cobrar al sustituido la cantidad correspondiente antes de su ingreso en el Tesoro o, en otro caso, la facultad de repetir lo ya pagado."²⁹⁹

c) El contenido de la sustitución tributaria en el Derecho Brasileño

i. La sustitución en el Código Tributário Nacional

El Código Tributario Nacional brasileño (Lei 5.172/1966) equivale a la ley general tributaria española. Todavía, por mandato del artículo 146, III, de la Constitución Federal brasileña, sólo puede sufrir alteraciones por ley complementaria³⁰⁰, es decir, la ley aprobada por quórum calificado.³⁰¹

Aunque la sustitución tributaria ya era frecuentísima en 1966, fecha de la publicación del *Código Tributário Nacional* (Ley 5.172/1966), adelante simplemente CTN³⁰², y se prevía que sería la regla general³⁰³ justamente por sus ventajas para la recaudación tributaria, el CTN no ha cuidado de disponer específicamente sobre el régimen de la sustitución tributaria.

²⁹⁹ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia Castilla-La Mancha núm. 102/2009, 02 marzo 2009. Sala de lo Cont.-Adm., Sección 2, Pnente Sr. D. JAIME LOZANO IBÁÑEZ. Aranzadi Jurisprudencia Tributaria 2009-II, p. 169.

³⁰⁰ CF: "Art. 146. Cabe à lei complementar: III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas; d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 150, II, das contribuições previstas no art. 195, I, e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239..."

³⁰¹ CF: "Art. 69. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta."

³⁰² El CTN es la ley general tributaria brasileña y cumple función complementar a la Constitución. No es, por lo tanto, una ley común, ordinaria. Solamente por quórum calificado es que puede ser modificado.

³⁰³ BECKER, Alfredo Augusto. Op. cit., p. 502: "na época atual, já é freqüentíssima, de tal modo que, dentro de alguns anos, o uso do substituto legal pelo legislador será a regra geral".

Efectivamente, la referida ley brasileña de normas generales en materia de legislación tributaria optó por clasificar los sujetos pasivos de la obligación principal (la obligación de pagar el tributo) en dos categorías solamente: el contribuyente y el responsable tributario: “LIVRO SEGUNDO. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. TÍTULO II. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. Capítulo IV - SUJEITO PASSIVO. Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.”

Como se ve, el CTN no habla expresamente de sustitución o de sustituto tributario. Lo que hace, esto sí, al cuidar del sujeto pasivo, es distinguir entre el contribuyente y los responsables, así considerados todos los que sean obligados sin ser contribuyentes.

La clasificación constante del CTN, pues, es muy sencilla y simplista. Pone como responsables a cualesquiera “terceros” obligados al pago.³⁰⁴ Mismo cuando habla de la retención en el impuesto sobre la renta el CTN refiere la atribución a la fuente de la “condição de responsável”: “Art. 45. contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o art. 43... Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos

³⁰⁴ Notese que la obligación principal, en el CTN, es la obligación de hacer el pago del tributo o de penalidad, es decir, la obligación material, conforme el art. 113 del CTN: “TÍTULO II Obrigação Tributária CAPÍTULO I Disposições Gerais Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.”

Así también en la regla general por la cual prevé la posibilidad de la ley específica de cada tributo de desplazar al contribuyente, alejando de este cualquier responsabilidad, dijo “atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa”: “CAPÍTULO V. Responsabilidade Tributária. SEÇÃO I. Disposição Peral. Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.”

El término responsable, en el CTN, pues, comprende el sustituto, el retenedor y el responsable en sentido estricto. El artículo 128, además de decir que la ley puede someter un tercero a la responsabilidad por el crédito, exige alguna vinculación del tercero con el hecho imponible. El Código ha incorporado la clasificación entre sujeto pasivo directo (el contribuyente) y indirecto (los demás): el contribuyente es el sujeto pasivo que tiene relación directa con el hecho imponible (art. 121, I, del CTN); el responsable (incluso el sustituto) es el sujeto pasivo que tiene relación indirecta con el hecho imponible (art. 121, II, c/c art. 128 del CTN).

Cuanto a los efectos de la sustitución tributaria relativos a la responsabilidad del contribuyente, no obstante el CTN no los haya disciplinado, dijo en su artículo 128 que la ley puede excluir la responsabilidad del contribuyente.

Es importante considerar, también, que la propia Constituição Federal brasileña de 1988 autoriza la sustitución tributaria como anticipación del pago

al hecho imponible, que se dice “substituição para frente”, en su artículo 150, § 7º: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: ...§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”

El sustituto así está entre los responsables tributarios en el derecho positivo brasileño y no como una categoría autónoma.

ii. La doctrina

El instituto de la sustitución tributaria está presente en la mayor parte de los tributos en Brasil, así, *e.g.*, en los impuestos sobre la renta, sobre la circulación de mercaderías, sobre la prestación de servicios, sobre las operaciones de crédito y seguros, bien como en las contribuciones de seguridad social sobre los ingresos, sobre el lucro y sobre la remuneración de personas físicas.

ALFREDO AUGUSTO BECKER, en su *Teoria Geral do Direito Tributário*³⁰⁵, dijo que la sustitución tiene relación con la “escolha do indivíduo que figurará no pólo negativo da relação jurídica tributária”. Para él, la sustitución es ejemplo de la utilización de la ficción en la estructuración de la regla jurídica³⁰⁶

Enseñó BECKER que la sustitución es establecida para situaciones en que la tributación se tornaría impracticable si el propio contribuyente quedase en el

³⁰⁵ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 1ª edição: 1963. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 1972.

³⁰⁶ BECKER. Op. cit., p. 505: “O substituto legal tributário é um exemplo típico do processo técnico que utiliza a ficção como elemento estruturador da regra jurídica.”

polo pasivo.³⁰⁷ Entonces, la ley opta por la figura del sustituto para alejar las dificultades relacionadas al nacimiento, vida y extinción de las relaciones. En estas oportunidades, “o legislador como solução emprega uma outra pessoa em lugar daquele e, toda a vez que utiliza esta outra pessoa, cria o substituto legal tributário.”³⁰⁸ RICARDO LOBO TORRES refiere la “facilidade que oferece para a arrecadação da receita tributária”.³⁰⁹ Nosotros mismos ya explicamos que “a figura da substituição tributária existe para atender a princípios de racionalização e efetividade da tributação, ora simplificando os procedimentos, ora diminuindo as possibilidades de inadimplemento ou ampliando as garantias de recebimento do crédito”.³¹⁰

El legislador, como se ha visto, no ha hecho distinción entre responsable y sustituto. Además, la palabra sustituto no mereció siquiera utilización,³¹¹ lo

³⁰⁷ BECKER. Op. cit., p. 501, 502, 503; En un reciente trabajo, REGINA HELENA COSTA clasifica el régimen de retención tributaria como ejemplo de adecuada aplicación de la practicabilidad tributaria, practicabilidad esta que define así: “... a praticabilidade, também conhecida como praticidade, pragmatismo ou factibilidade, pode ser traduzida em sua acepção jurídica, no conjunto de técnicas que visam a viabilizar a adequada execução do ordenamento jurídico”. Mire: COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça Tributaria. Exequibilidade de Lei tributária e Direitos do Contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 268/271 e 53.

³⁰⁸ BECKER. Op. cit., p. 504.

³⁰⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 7ª ed. Rio de Janeiro e São Paulo: Renovar, 2000, p. 223.

³¹⁰ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 153.

³¹¹ Aunque de modo minoritario, la doctrina llegó a afirmar que el sustituto sería una subespecie de contribuyente. Es lo que afirmava BECKER: “O substituto legal tributário é uma espécie do gênero contribuinte ‘de jure’. Contribuinte ‘de jure’ é a pessoa que a regra jurídica põe no pólo negativo da relação jurídica tributária, assumindo a posição de sujeito passivo da mesma. Contribuinte ‘de jure’ é o gênero que abrange duas espécies: o substituto legal tributário e aquela determinada pessoa de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo.” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 505)

que acaba por tener influencia sobre la elaboración doctrinaria.³¹² Algunos importantes autores ni han hecho referencia específica al sustituto.³¹³ Otros hacen solamente pequeños esclarecimientos.³¹⁴ Muchos aún cuidan de la materia en los capítulos de sus libros dedicados al responsable, sin abrir al sustituto ítem propio.³¹⁵ Otros tantos ponen en el capítulo sobre la responsabilidad algún ítem con la rubrica de sustituto.³¹⁶

³¹² COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit., p. 698: “O nosso Direito (CTN), contudo, iguala o substituto, ou seja, o sujeito passivo direto por fato gerador alheio, aos demais ‘responsáveis por transferência’ (art. 128 do Digesto Tributário). A falta de técnica provoca uma enorme confusão na doutrina e na jurisprudência. Está claro que o sujeito passivo direto por fato gerador alheio ostenta um status jurídico diverso dos demais responsáveis que são sujeitos passivos indiretos, por isso que são responsáveis pelo pagamento de tributo alheio. No caso desses responsáveis, a obrigação é de pagar tributo de outrem. Ocorre, assim, que a lei transfere preexistente obrigação em razão de fatos diversos (cláusulas legais de sub-rogação passiva).”

³¹³ RUY BARBOSA NOGUEIRA, al cuidar de la relación jurídica tributaria, hace referencia a la distinción en el art. 121 del CTN entre contribuyente y responsable, no llegando, todavía, a hablar del sustituto en: Curso de Direito Tributário. 1ª edição mimeografada: 1957. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 144/149.

³¹⁴ ALIOMAR BALEEIRO, en su Direito Tributário Brasileiro, no ha se preocupado en diferenciar mejor los institutos. Dijo en la p. 721/722: “Vários doutrinadores exprimem a idéia contida no art. 121, parágrafo único, II, ora como a ‘responsabilidade colateral’ (Hensel, Diritto Trib., cit., p. 98), ora pelo conceito de substituição, isto é, substituição do contribuinte por um terceiro, estranho à relação jurídica do imposto.” Y, en la p. 313, BALEEIRO, refiere la retención en la fuente como mecanismo de atribución de responsabilidad a la fuente, utilizado por el legislador “por simples facilidade ou comodidade de arrecadação e controle”, visando a imprimir mayor eficiencia a la recaudación, pues “previne a sonegação ou a displicência do titular dos créditos” e porque “funciona com mais rapidez, comodidade, simplicidade e economia”. Cuida, pues, de situación de sustitución por el término genérico responsabilidad.

³¹⁵ PAULO DE BARROS CARVALHO, en su Curso de Direito Tributário, 14ª ed., Saraiva, 2002, no tiene ítem propio para tratar del sustituto. LUCIANO AMARO, en su Direito Tributário Brasileiro, 15ª edição, Saraiva, 2009, no abre ningún ítem propio para lo sustituto, tratando de la materia al cuidar de la responsabilidad. Nosotros mismos, en las 1ª y 2ª ediciones de nuestro Curso, cuidamos de la “responsabilidade por substituição” en el ítem sobre los “Efeitos da responsabilidade”. Vide: PAULSEN, Leandro. Curso..., p. 152/154.

³¹⁶ Así: TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 7ª ed. Rio de Janeiro e São Paulo: Renovar, 2000; SOARES DE MELO, José Eduardo. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 1997.

LUCIANO AMARO reconhece que el concepto legal de responsable en el CTN es pobre, débil: “Esse conceito, tecnicamente pobre, é dado por exclusão: se alguém é devedor da obrigação principal e não é definível como contribuinte, ele será responsável.”³¹⁷ La expresión responsabilidad, destaca, ha venido en el CTN “a ser empregada para designar genericamente todos os casos de sujeição passiva indireta, que abrangeria... os casos de substituição ou de transferência”.³¹⁸

SACHA CALMON completa: “Na sistemática do Digesto Tributário, o termo responsabilidade abarca as hipóteses de transferência e substituição, sujeitadas a idênticos critérios de permissividade jurídica.”³¹⁹

Fue RUBENS GOMES DE SOUSA³²⁰, relator general del proyecto del Código Tributário Nacional brasileiro, quién, ya en su Compêndio, publicado en 1954, anotaba el “interesse ou necessidade de cobrar o tributo de pessoa diferente”, ocurriendo, entonces, la “sujeição passiva indireta”. Y añadía: “A sujeição passiva indireta apresenta duas modalidades: transferência e substituição; por sua vez, a transferência comporta três hipóteses: solidariedade, sucessão e responsabilidade.” Y definió la sustitución: “Substituição: ocorre quando, em virtude de uma disposição expressa de lei, a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que

³¹⁷ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 303.

³¹⁸ AMARO. *Op. cit.*, p. 308.

³¹⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 694.

³²⁰ Paulo de Barros Carvalho refiere a Rubens Gomes de Sousa como el “mestre de todos os mestres de nosso Direito Tributário” en: CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. 1ª edição: 1974. 3ª ed. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 165. SACHA CALMON NAVARRO COELHO habla de Rubens Gomes de Sousa como el “notável mestre de todos os tributaristas brasileiros, cuja memória cultuaremos com respeito e admiração” en su *Curso*.

esteja em relação econômica com o ato, ou negócio tributado: nesse caso, é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro indireto.”³²¹

AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, en su obra *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, también ya había hecho la misma clasificación: “Enquanto os sujeitos passivos indirectos quer por transferência (sucessor e responsável tributário), ou por substituição (substituto legal tributário) só podem resultar de disposição legal expressa, a configuração do sujeito passivo principal ou direto (contribuinte), como dito, pode encontra-se implícita na lei: o exame do fato gerador será decisivo para sua concreta definição.”³²²

Para PAULO DE BARROS CARVALHO, con todo, la distinción entre sujeto pasivo directo e indirecto está impregnada por la inconveniente influencia de categorías de carácter económico y no tiene carácter jurídico³²³. Además, en termos estrictamente jurídicos, este doctrinador, en su Curso, cuestiona, por esto, la propia expresión sustitución: “... o legislador nada substitui, somente institui. Anteriormente à lei que aponta o sujeito passivo, inexistia, juridicamente, aquele outro sujeito que o autor chama de direto. Havia, sim, sob o enfoque pré-legislativo, como matéria-prima a ser trabalhada pelo político. Mas o momento da investigação jurídico-científica começa,

³²¹ GOMES DE SOUSA, Rubens. *Compêndio de Legislação Tributária*, 2ª ed., Ed. Financeiras, 1954, pág. 55.

³²² FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 1964. 5ª edición revista e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 76.

³²³ CARVALHO. *Teoría...*, p. 167: “Daí a procedência de duas observações a respeito da frutuosa construção doutrinária: a) não haveria, em termos propriamente jurídicos, a divisão dos sujeitos em diretos e indiretos, posto que repousa em consideração de ordem econômica. Interessa, do ponto de vista jurídico-tributário, apenas quem integra o liame obrigacional.”

precisamente, na ocasião em que a norma é editada, ingressando no sistema do direito positivo.”³²⁴

SACHA CALMON NAVARRO COELHO também afirma que “A substituição só pode ser vista ‘economicamente’” y observa: “... a sujeição passiva indireta dá-se apenas nos casos de transferência com alteração de obrigados. Somente nestes casos ‘paga-se dívida alheia’. Nas hipóteses de substituição, não há pagamento de dívida alheia. Ao contrário, há pagamento de dívida própria, embora decorrente de fato gerador de terceiro.”³²⁵

Destaca, de modo simples, que, en la sustitución tributaria, la ley determina que, se “A” practica el hecho imponible, “B” debe pagar el tributo: “Casos de substituição: I – ‘A’ pratica o fato gerador e ‘B’, por isso, deve pagar o tributo; II – inexistente sub-rogação. A norma não é alterada. A lei prevê desde logo que, se ‘A’ pratica um fato jurígeno, ‘B’ deve pagar. Em termos jurídicos, não há transferência de dever entre sujeitos passivos.”³²⁶

Para él, el sustituto es un sujeto pasivo directo: “... tanto o ‘contribuinte’ quanto o ‘substituto’ são, originalmente, nos termos da lei, sujeitos passivos diretos. Nunca, antes desses, alguém esteve na condição de obrigado. No caso da ‘substituição’, dá-se uma dissociação entre a pessoa que figura na hipótese da norma e a que figura na consequência. Na sujeição passiva indireta, ao revés, a obrigação de pagar é, originalmente, necessariamente, do sujeito passivo direto. Ocorre que a lei, a partir de certos pressupostos, transfere a

³²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 299.

³²⁵ COELHO. Op. cit., p. 693.

³²⁶ COELHO. Op. cit., p. 693.

terceiros o dever de pagar.”³²⁷ Así, entiende que “O que a doutrina chama de substituto é, na realidade, o único contribuinte do tributo”.³²⁸ Pero advierte que, aunque la sustitución no sea de los sujetos pasivos, es de aquellos que debrían ser sujetos pasivos.³²⁹

Con todo, ha de verse que tanto la posición del contribuyente como la del sustituto son importantes en la sustitución tributaria y que de esto se extrae consecuencias prácticas. Vease AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO: “... na substituição, o contribuinte é, não um simples atingido por efeitos econômicos do tributo (Steuerträger), mas um verdadeiro devedor (Steuerschuldner). A circunstância é de máxima relevância jurídica, porque dela decorrem vários corolários. Assim é que a atribuição do fato impositivo se dará em relação ao contribuinte e, caso ocorra alguma isenção subjetiva, a incidência não poderá verificar-se. Por outro lado, pago o tributo pelo substituto, tem este ação regressiva contra o substituído, a fim de ser reembolsado. Enfim, tem o contribuinte, ao lado do substituto, o direito de impugnar o débito tributário.”³³⁰ Acostumbrase designar el sustituto como responsable por sustitución.³³¹

La mayor parte de la doctrina, además, entiende como sustitutos todos los que tienen la obligación de pagar el tributo en lugar del contribuyente,

³²⁷ COELHO. Op. cit., p. 700.

³²⁸ COELHO. Op. cit., p. 697.

³²⁹ COELHO. Op. cit., p. 692: “Paulo de Barros Carvalho, ao negar na hipótese da norma o aspecto pessoal, não pôde compreender Rubens Gomes de Sousa. Nós, ao revés, operamos uma alteração no entendimento da ‘sujeição passiva indireta’ tributária, vincando a idéia de que a substituição tributária não implica, em momento algum, substituição de sujeitos passivos, categoria estritamente jurídica, mas a substituição de pessoas que deveriam ser, isto sim, diretamente, sujeitos passivos, pela simples razão de, ‘economicamente’, estarem no cerne das situações eleitas como jurígenas, prestigiando o princípio da capacidade contributiva.”

³³⁰ FALCÃO. Op. cit., p. 81.

³³¹ COELHO. Op. cit., p. 691. PAULSEN, Leandro. Curso, p. 153.

mediante retención o no, en definitivo o a cuenta. No se usa distinguir tales categorías. Efectivamente, en general, los autores brasileños cuidan del retenedor como especie de sustituto tributario. RICARDO LOBO TORRES, e.g., dijo que “A retenção na fonte é uma das formas de substituição.”³³²

Pero, algunos, como SACHA CALMON NAVARRO COELHO, procuran hacer distinciones entre ellos.³³³ Dijo: “Quanto aos ‘retentores de tributos’ (desconto na fonte), estes são pessoas obrigadas pelo Estado a um ato material de fazer (fazer a retenção de imposto devido por terceiros). Devem, assim, reter e recolher a Estado o tributo devido. Não são sujeitos passivos de obrigação tributária, mas antes sujeitados a uma potestade administrativa. Pode, entretanto, se a lei de cada tributo assim dispuser, ficar ‘responsáveis’ pelo tributo não recolhido. Nesse caso, formarão uma espécie diferenciada de ‘responsáveis’ por dívida tributária alheia. O fator de sub-rogação será o inadimplemento do dever de reter [...] O que retém tributo devido por terceiro não é partícipe de uma relação jurídico-tributária. Quando entre, torna-se responsável (caso da lei que atribui ao retentor o dever de pagar se não retiver). Ele simplesmente age como agente de arrecadação, por ter à sua disposição o dinheiro de terceiros obrigados em razão de relações extratributárias.”³³⁴

La distinción que se encuentra muy fuertemente establecida en el Derecho Tributario brasileño es, como ya hemos afirmado en nuestro Curso, entre “substituição para frente, substituição para trás e, por vezes, em substituição comum, mas não há qualquer diferença quanto ao alcance da responsabilidade, servindo, tal classificação, apenas para ensejar uma melhor

³³² TORRES. Op. cit., p. 223.

³³³ COELHO. Op. cit., p. 706: “Discordamos da tese que reúne sob uma só categorização os substitutos legais tributários e os retentores de tributos alheios.”

³³⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit., 10ª ed., 2009, p. 649 y 650.

visualização da situação específica de que se esteja cuidando”. Son dos los critérios adoptados para tal clasificación: “o da posição do responsável na cadeia econômica, se anterior (para frente) ou posterior (para trás) ao contribuinte ou o do momento da retenção relativamente à ocorrência do fato gerador, se anterior (para frente), simultânea (comum) ou posterior (para trás).”

A nuestro juicio, “Na substituição para frente há uma antecipação do pagamento relativamente a obrigação que surgiria para o contribuinte à frente, caso em que o legislador tem de presumir a base de cálculo provável e, caso não se realize o fato gerador presumido, assegurar imediata e preferencial restituição ao contribuintes da quantia que lhe foi retida pelo substituto, tal como previsto, aliás, no art. 150, § 7º, da CF. De modo a que não seja tributada capacidade contributiva inexistente, deve também ser assegurada a restituição do quanto tenha sido pago sobre valores superiores ao da base de cálculo efetiva, o que, contudo, ainda não foi reconhecido pelo STF. Na substituição para trás, há uma postergação do pagamento do tributo, transferindo-se a obrigação de reter e recolher o montante devido, que seria do vendedor, ao adquirente dos produtos ou serviços. Deve-se ter cuidado para não confundir a substituição para trás com a figura do diferimento. Na substituição para trás, continua havendo a figura do contribuinte, mas é do responsável a obrigação de recolher o tributo. No diferimento, o legislador desloca a própria posição de contribuinte daquele que assim se enquadraria considerada a regra geral daquele tributo, para eleger como contribuinte outra pessoa que lhe sucede na cadeia produtiva. Note-se que, ocorrido uma situação considerada como fato gerador de obrigação tributária, o legislador pode colocar como contribuinte qualquer das partes que realize o negócio. Colocado o vendedor como contribuinte, mas obrigado o comprador a recolher como responsável, temos a substituição tributária; colocado o vendedor como contribuinte para situações normais, mas, para determinada operação específica, excepcionalmente,

considerado contribuinte o comprador, temos o diferimento.”³³⁵

Esta classificação es establecida más o menos con la misma concepción por diversos autores como RICARDO LOBO TORRES³³⁶ y JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO que, para designar lo mismo que substitución para frente y substitución para tras, usa las expresiones “substituição progressiva” y “substituição regressiva”.³³⁷

SACHA CALMON NAVARRO COELHO destaca que la substitución tributaria para frente ocurre “... em nome do princípio da praticabilidade da tributação”. Según explica, el sustituto tiene que hacer el pago de “um imposto cujo fato gerador sequer ocorreu”.³³⁸

³³⁵ PAULSEN. Curso..., p. 153.

³³⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Op. Cit., p. 224: “A substituição ‘para trás’ ocorre quando o substituto, que é um contribuinte de direito (comerciante ou industrial) adquire mercadoria de outro contribuinte, em geral produtor de pequeno porte ou comerciante individual, responsabilizando-se pelo pagamento do tributo devido pelo substituído e pelo cumprimento das obrigações tributária. Aproxima-se da figura do diferimento, que implica no adiamento do recolhimento do tributo. Exemplo de substituição ‘para trás’ é o da aquisição, pela indústria de laticínio, do leite ‘in natura’, em que o industrial, melhor organizado empresarialmente, se torna substituto do produtor rural, que não tem possibilidade de emitir notas fiscais e manter escrituração contábil. [...] A substituição ‘para frente’ ocorre quando uma terceira pessoa, geralmente o industrial, se responsabiliza pelo pagamento do tributo devido pelo comerciante atacadista ou varejista, que revende a mercadoria por ele produzida. É o caso, por exemplo, da indústria do cigarro, que substitui o comerciante varejista na obrigação principal, recolhendo desde a saída da mercadoria do estabelecimento industrial o imposto incidente na ulterior operação com o consumidor final. A substituição, a í, aproxima-se da antecipação do tributo.”

³³⁷ SOARES DE MELO. Op. cit., p. 180: “Na substituição progressiva o legislador indica uma pessoa responsável pelo recolhimento de um determinado valor (referido como tributo), relativamente a fato futuro e incerto, com alocação de valor (também incerto), havendo definição, por antecipação, do sujeito passivo de uma obrigação não acontecida, que se presume venha a ser realizada no futuro.”; “Na substituição regressiva, a lei tem atribuído a responsabilidade a uma terceira pessoa distinta da obrigação tributária já realizada, por razões de comodidade, praticidade, sendo utilizada para operações de pequeno porte, ou realizadas por contribuintes de proporções modestas, que não mantêm organização adequada de seus negócios, ou até sem um efetivo estabelecimento.”

³³⁸ COELHO. Op. cit., p. 708.

Muchos autores han defendido la inconstitucionalidad de la sustitución para frente por violación a principios como los de la seguridad, de la certeza del derecho, de la anterioridad y de la capacidad contributiva. Pero parte de la doctrina, como la del entonces magistrado del Superior Tribunal de Justicia brasileño ANTÔNIO DE PÁDUA RIBEIRO, destaca que tal instituto es tradicional en el Derecho brasileño y que, en vez de violar las garantías constitucionales, encuentra sustentación en la seguridad fiscal y en la practicabilidad de la tributación: “... a ‘substituição tributária para frente’ constitui instituto, consagrado pelo nosso direito, que, antes mesmo da vigência da atual Constituição, teve a sua compatibilidade com a Lei das Leis reconhecida pelo Excelso Pretório. A sua adoção constitui exigência da sociedade moderna, visando a dar aplicação ao princípio da praticabilidade da tributação. Apóia-se, aqui e alhures, em dois valores básicos: necessidade de evitar a evasão fiscal (segurança fiscal) e necessidade de assegurar recursos com alto grau de previsão e practicabilidade (certeza fiscal) (SACHA CALMON).”³³⁹

³³⁹ RIBEIRO, Antônio de Pádua Ribeiro. Substituição Tributária para Frente. Revista do CEJ nº 03, dez/97, p. 110. En las páginas 105/110 dijo: “Consiste a substituição tributária para frente em obrigar alguém a pagar, não apenas o imposto atinente à operação por ele praticada, mas, também, o relativo a operação ou operações posteriores. O instituto não é novo no nosso direito, mas, a partir da sua ‘constitucionalização’, passou a receber acerbos ataques de alguns eminentes tributaristas (GERALDO ATALIBA, AIRES F. BARRETO, HAMILTON DIAS DE SOUZA, IVES GANDRA MARTINS, dentre outros). Sustentam esses juristas que viola, praticamente, todos os princípios constitucionais basilares relativos aos tributos (tipicidade tributária, não-cumulatividade, capacidade contributiva). Alegam, ainda, que vulnera o princípio atributivo de competência tributária aos Estados-membros e, até mesmo, que configura autêntico empréstimo compulsório, só previsto nas hipóteses do art. 148 da Constituição. Creio, porém, que, dos citados defeitos, não padece o instituto, que tem a defendê-lo juristas, igualmente, respeitados (COELHO, Sacha Calmon Navarro. ARTHUR JOSÉ FAVERET CAVALCANTI, HERON ARZUA, dentre outros). Na verdade, sob o prisma radical ortodoxo, não é possível visualizar o instituto, fundamental para tornar efetivo, no atual estágio da civilização, o princípio da praticabilidade da tributação, algo parecido, no campo do processo, com o princípio da economia processual, segundo lembra SACHA CALMON. Acrescento mais: da mesma forma que o direito processual passa por verdadeira revolução visando a concretizar o princípio da efetividade da jurisdição, com a criação de diversos institutos novos (ampliação das cautelares e antecipação de tutela, dentre outros), o direito tributário não pode passar imune a essa evolução da sociedade, deixando de acolher a figura da

Además, con la *Emenda Constitucional nº 3 de 1993* a la *Constituição Federal de 1988*, tal modalidad de sustitución pasó a tener soporte constitucional en el nuevo párrafo 7º del artículo 150, ya transcrito cuando hablamos de la legislación.

Otro aspecto importante de la sustitución tributaria en la doctrina brasileña es que gran parte entiende que la exclusión del contribuyente es inherente a la sustitución. ALFREDO AUGUSTO BEKCEK al conceptuar el sustituto, ya afirmaba que es aquél colocado “em lugar” del contribuyente: “Existe substituto legal tributário, toda a vez em que o legislador escolher para sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo, em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo. Em síntese: se em lugar daquele determinado indivíduo (de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é signo presuntivo) o legislador escolheu para sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo, este outro qualquer indivíduo é o substituto legal tributário.”³⁴⁰

substituição tributária para frente, que, numa visão analógica, apresenta certo caráter cautelar: objetiva tornar efetiva a responsabilidade tributária. Note-se que o destinatário legal tributário, como o substituto, tem sempre assegurada a possibilidade de recuperar o que dispende para pagamento do tributo gerado por outrem. 2. CASOS FREQUENTES EM QUE OCORRE. A ‘substituição tributária para frente’ tem sido adotada e aplicada, entre outros casos, nos seguintes, relativos à cobrança do ICMS com inclusão do seu valor no preço devido pelos revendedores nas suas futuras operações de revenda: companhias distribuidoras quanto as empresas que, no varejo, negociam com produtos derivados do petróleo e álcool etílico hidratado carburante; montadoras de automóveis no que se refere às suas concessionárias; fábricas de cigarros e bebidas quanto aos atacadistas das respectivas redes de comercialização.(...) 5. JURISPRUDÊNCIA DO STJ. A jurisprudência desta Corte orienta-se no sentido da legitimidade da ‘substituição tributária para frente’, segundo se depreende de reiterados julgados da Egrégia Primeira Seção (EREsp nºs 50.549-5/SP, 43.541-0/SP, 80.013-1/SP, 39.413-7/SP, de que fui Relator, todos julgados em 13-06-95; EREsp nº 45.923/RS, j. 20-06-95, Relator Min. Américo Luz; EREsp nº 30.269-0/SP, Relator Min. Hélio Mosimann). Os referidos julgados, todavia, não foram proferidos por unanimidade.”

³⁴⁰ BECKER. Op. cit., p. 503.

Así, el sustituto sería el único sujeto pasivo, no teniendo tal condición el sustituido: “Não existe qualquer relação jurídica entre substituído e o Estado. O substituído não é sujeito passivo da relação jurídica tributária, nem mesmo quando sofre a repercussão jurídica do tributo em virtude do substituto legal tributário exercer o direito de reembolso do tributo ou de sua retenção na fonte. [...] ... o único sujeito passivo da relação jurídica tributária (o único cuja prestação jurídica reveste-se de natureza tributária) é o substituto (nunca o substituído). [...] O substituído não paga ‘tributo’ ao substituto. A prestação do substituído que satisfaz o direito (de reembolso ou de retenção na fonte) do substituto, não é de natureza tributária, mas sim de natureza privada.”³⁴¹

Destaca, todavia, que el legislador podría mantener el sustituido con obligaciones propias y específicas a cumplir: “Freqüentemente, o legislador ao criar o tributo, embora se utilize do substituto legal tributário, não afasta do plano jurídico-tributário aquela determinada pessoa de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo. [...] ... a mesma e única hipótese de incidência serve à estruturação lógica de duas regras jurídicas. A incidência da primeira regra jurídica irradia a primeira relação jurídica em cujo pólo negativo figura o substituto legal tributário com o seu próprio e específico dever jurídico. A segunda regra jurídica, ao incidir, cria uma outra relação jurídica em cujo pólo negativo figura o titular da renda, com o seu próprio e específico dever jurídico.”³⁴²

RICARDO LOBO TORRES también afirma que el sustituto queda en lugar del contribuyente, excluyendo la responsabilidad de este: “Substituto é aquele que, em virtude de determinação legal, fica em lugar do contribuinte, assumindo a responsabilidade pela obrigação tributária. O conceito de

³⁴¹ BECKER. Op. cit., p. 513.

³⁴² BECKER. Op. cit., p. 507.

substituição se subsume na definição do art. 128 do CTN: a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte.”³⁴³

Añade que el sustituto “fica no lugar do contribuinte, enquanto o responsável fica junto, mantendo-se a responsabilidade supletiva do contribuinte.” El sustituto, “Assume com exclusividade a responsabilidade do contribuinte, que deixa de participar da relação tributária.” Y conclui: “Se o sustituto não recolher o tributo, nenhuma responsabilidade terá o contribuinte substituído...”³⁴⁴

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO afirma que, en la sustitución, el legislador aleja por completo el contribuyente, quedando el sustituto deudor por deuda propia: “Na substituição – num plano pré-jurídico – o legislador afasta por completo o verdadeiro contribuinte que realiza o fato gerador, prevendo a lei, desde logo, o encargo da obrigação a uma pessoa (substituto) que fica compelida a pagar a dívida própria, eis que a norma não contempla a dívida de terceiro (substituto).”³⁴⁵

Nosotros hemos entendido que la exclusión de la responsabilidad del contribuyente, mismo en el caso de sustitución, tiene que estar expresa en la ley, pues no se la puede presumir en la medida que es del contribuyente y no del sustituto la capacidad contributiva revelada por el hecho imponible. Además, el ya referido art. 128 del CTN solamente autoriza que la ley excluya la

³⁴³ TORRES. Op. cit., p. 222/223.

³⁴⁴ TORRES. Op. cit., p. 223.

³⁴⁵ SOARES DE MELO, José Eduardo. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 1997, p. 179

responsabilidad del contribuyente, con lo que tal no ocurre de modo automático. Importa considerarse, por fin, que el artículo 150, § 6º, de la Constitución brasileña exige que las dispensas de pago de tributo estén previstas en ley específica.³⁴⁶

Cuanto a la estructura de la norma de sustitución tributaria, la doctrina afirma que la ley no cambia el hecho imponible, sino el sujeto pasivo del tributo. ALFREDO AUGUSTO BEKCEK advierte que “o fenômeno do substituto legal tributário ocorre justamente porque não há substituição da hipótese de incidência”.³⁴⁷

MISABEL DERZI dijo que, en los casos de responsabilidad (habla en sentido amplio, comprendiendo cualquier tercero y, pues, también el sustituto) el “responsável integra o aspecto subjetivo da consequência, mas não o aspecto pessoal da hipótese.”³⁴⁸ Ocurre que hay dos normas jurídicas, cada cual con su hipótesis: una básica o matriz, otra secundaria, complementar y dependiente: “Toda vez que estamos diante da eleição de um responsável por lei, estamos diante de duas normas jurídicas interligadas. A primeira é a norma básica ou

³⁴⁶ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 11ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 952. Véase el texto del artículo 150, § 6º, de la Constitución brasileña: § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, “g”; La discusión cuanto a tal punto es mismo antigua. AMÍLCAR FALCÃO, en su *Introdução...*, p. 80. já describía: “... há mesmo uma dúvida, quanto a saber-se se o fisco pode, uma vez esgotado o patrimônio do substituto ou na impossibilidade de obter deste o tributo, ir haver do substituído sua prestação. Giannini acha que não, salvo expressa disposição de lei em contrário. Entretanto, a doutrina prevalente é no sentido de que tal é possível, salvo expressa vedação em lei.”

³⁴⁷ BECKER. *Op. cit.*, p. 506. Y añade: “Quando o legislador substitui a hipótese de incidência, o que acontece é pura e simplesmente a substituição de um tributo, por um outro tributo de natureza diferente.”

³⁴⁸ DERZI, Misabel. En nota de actualización a la obra de Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, 11ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 724.

matriz... que disciplina a obrigação tributária principal ou acessória. A segunda é a norma complementar ou secundária, dependente da primeira, que se presta a alterar apenas o aspecto subjetivo da consequência da norma anterior, uma vez ocorrido o fato descrito e sua hipótese. Nesse sentido, podemos falar em hipótese ou fato gerador básico ou matriz e em fato gerador secundário, complementar e dependente. Se não ocorrer o fato gerador descrito na hipótese de incidência da norma básica ou matriz, ou mesmo ocorrendo e estando extinta a obrigação do contribuinte, então também inexistirá a obrigação do responsável tributário.”³⁴⁹

RICARDO LOBO TORRES también destaca que hay dos presupuestos de hecho: “... o contribuinte realiza o fato gerador da obrigação tributária, enquanto o substituto realiza o fato gerador da substituição prevista em lei.”³⁵⁰

Todavía, DERZI reconoce que la doctrina brasileña no tiene trabajado tales normas secundarias.³⁵¹

Otro punto, sobre el cual el CTN nada dijo expresamente, pero que es bastante trabajado por la doctrina brasileña es lo que dice respecto al resarcimiento del sustituto frente al sustituido.

BECKER defendió que la sustitución tributária ocurre con o sin resarcimiento. Enseña que esto no es un requisito de existencia, sino de

³⁴⁹ DERZI. Op. cit., p. 724.

³⁵⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 7ª ed. Rio de Janeiro e São Paulo: Renovar, 2000, p. 223.

³⁵¹ DERZI. Op. cit., p. 725: “Não tem a doutrina, entretanto, trabalhado tais normas secundárias no seio da sujeição passiva.”

legitimidad³⁵² de la ley que determina la sustitución cuando sujeta a mantener la adecuación a una garantía constitucional de tributación conforme la capacidad contributiva: “A outorga deste direito de reembolso não é essencial à fenomenologia do substituto legal tributário. O legislador só estará juridicamente obrigado a outorgar este direito de reembolso quando legisla dentro de um sistema jurídico cuja constituição juridicizou o princípio da capacidade contributiva. ... No sistema jurídico onde houver tal regra jurídica constitucional, a inexistência de repercussão jurídica não desfigurará a substituição legal tributária, mas, sim, a tornará juridicamente inválida (inconstitucional).”³⁵³

De cualquier modo, si intentamos que las sustituciones tengan legitimación, no hay como descuidar de la materia del derecho al resarcimiento que, como visto, es una exigencia del principio de la capacidad contributiva.

Esto porque es importante tener en cuenta que lo ideal, lo normal, lo natural es que el legislador ponga como sujeto pasivo el titular de la capacidad contributiva manifestada por el hecho imponible, conforme ya advirtiera GERALDO ATALIBA, en su clásico *Hipótese de Incidência Tributária*.³⁵⁴ Cuando

³⁵² En esto punto, cabe retomar la lección de PONTES DE MIRANDA: “Para que algo valha é preciso que exista. Não tem sentido falar-se de validade ou de invalidade a respeito do que não existe. A questão da existência é questão prévia. Somente depois de se afirmar que existe é possível pensar-se em validade ou em invalidade.” Mire: PONTES DE MIRANDA. *Tratado de Direito Privado*. Tomo IV. 2ª ed. Rio de Janeiro: ed. Borsoi, 1954, p. 6/7.

³⁵³ BECKER. Op. cit., p. 502 e 508.

³⁵⁴ ATALIBA. Op. cit., p. 85/86: “O legislador deve colocar como sujeito passivo, nos impostos, a pessoa cuja capacidade contributiva é manifestada (revelada) pelo fato imponible. No Brasil, é a constituição (...) que obriga tal proceder, identicamente, nos regimes constitucionais que consagram, de modo restritivo para o legislador ordinário, o princípio da capacidade contributiva, como a Itália e a Espanha.” Y en la p. 87: “Por razões metajurídicas – que não importa aqui recordar precisamente porque juridicamente irrelevantes – o legislador muitas vezes dispõe que seja sujeito passivo pessoa que não corresponde rigorosamente à configuração supradescrita, ou ainda desloca a qualidade de sujeito passivo de uma pessoa para outra, que fica na posição jurídica daquela. Assim, ou a obrigação já nasce tendo como sujeito passivo

ponga otra persona, tiene que tener en cuenta que tal no puede ser arbitrario ni implicar que este tercero tenga que suportar el encargo económico con su propio patrimonio. Por esto, SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO advierte con claridad: “O legislador, assim, não é livre na estatuição de casos de responsabilidade tributária. Nessa área não se permite alvedrio, que poderia redundar em arbítrio e opressão. A ‘capacidade contributiva’ que deve ser atingida é a da pessoa que pratica o fato gerador, e não a do ‘substituto’. Aqui está o coração do problema.”³⁵⁵

Aún conforme COÊLHO, el sustituto mantiene “com o ‘substituído’ relações que lhe permitem ressarcir-se da substituição”.³⁵⁶

Nosotros ya afirmamos que al sustituto “cabe recolher o tributo devido pelo contribuinte, substituindo-o na apuração e no cumprimento da obrigação, mas com recursos alcançados pelo próprio contribuinte ou dele retidos”.³⁵⁷

Y LUCIANO AMARO pormenoriza: “... não é qualquer tipo de vínculo com o fato gerador que pode ensejar a responsabilidade de terceiro. Para isso ser possível, é necessário que a natureza do vínculo permita a esse terceiro, elegível como responsável, fazer com que o tributo seja recolhido sem onerar seu próprio bolso. [...] ... o ônus do tributo não pode ser deslocado arbitrariamente pela lei para qualquer pessoa (como responsável por substituição, por solidariedade ou por subsidiariedade), ainda que vinculado ao fato gerador, se essa pessoa não puder agir no sentido de evitar esse ônus nem

alguém que não corresponde à configuração indicada pela Constituição – quando prevê o destinatário tributário – ou a sujeição passiva desloca-se, por força de lei, para outra pessoa.”

³⁵⁵ COÊLHO. Op. cit., p. 695.

³⁵⁶ COÊLHO. Op. cit., p. 691.

³⁵⁷ PAULSEN. Curso, p. 153.

tiver como diligenciar no sentido de que o tributo seja recolhido à conta do indivíduo que, dado o fato gerador, seria elegível como contribuinte.”³⁵⁸

En líneas generales, así es el estado de la sustitución tributaria en el derecho brasileño.

iii. La jurisprudencia

La jurisprudencia sobre sustitución tributaria en Brasil es muy extensa. Esto porque las leyes establecen supuestos de sustitución tributaria para casi todos los tributos. Tenemos supuestos de sustitución para el impuesto sobre la renta, para el imposto sobre circulación de mercaderías, para el impuesto sobre servicios, para la contribución de seguridad sobre la hoja de saláios, para la contribución de seguridad sobre la facturación y sobre la receta etc. Entonces, también es muy vasta la casuística que llega a los tribunales.

Vamos, aquí, concentrar nuestra atención en la jurisprudencia del Superior Tribunal de Justicia – STJ –, que es la Corte nacional que juzga los recursos especiales (REsp) contra las decisiones de los tribunales estaduais (Tribunales de Justicia – TJs) y federales (Tribunais Regionais Federais - TRFs) con el papel de dar la última palabra respecto da interpretación de la legislación federal infraconstitucional.

En el STJ, son la primera y la segunda “*turmas*”, cada una con cinco “*Ministros*”, que juzgan materia tributaria. Estas dos “*turmas*” componen la “*Primeira Seção*” del Tribunal, que uniformiza la orientación de la Corte cuanto a el Derecho Público. También juzgan algunas cuestiones tributarias la Corte Especial, formada por los Ministro más antiguos. Todavía, la competencia de la Corte Especial está restringida a situaciones más concretas, como divergencia

³⁵⁸ AMARO. Op. cit., p. 312/313.

entre las Secciones o la eliminación de la aplicación de una ley en razón del reconocimiento de su inconstitucionalidad.³⁵⁹

También tendremos en cuenta la jurisprudencia del Supremo Tribunal Federal, que, con sus once “*Ministros*”, juzga las cuestiones constitucionales. Hay dos “*turmas*” de cinco “*Ministros*”. Todavía, el reconocimiento de la inconstitucionalidad de las leyes tiene que ser hecho por el Tribunal Pleno, es decir, por el órgano que reúne todos los Ministros, fuerte en la “*reserva de plenário*”, que exige mayoría absoluta de los miembros del tribunal para las declaraciones de inconstitucionalidad (art. 97 da CF).

El control de constitucionalidad, en Brasil, es muy complejo. Puede ser difuso o concentrado. El difuso ocurre a través de “*recurso extraordinário*” (RE) interponido contra las decisiones de los tribunales federales e estaduais e también de los tribunales superiores, especialmente del Superior Tribunal de Justicia. El concentrado es a través de acciones directas de inconstitucionalidad (ADI) o de constitucionalidad (ADC) y, aún, de la “*Arguição de descumprimento de preceito fundamental*” (ADPF).

El STJ reconoce que la sustitución tributaria es instituida en favor de la Hacienda y que visa a combatir la evasión: “A substituição tributária é regime especial que auxilia na garantia de que não ocorrerá evasão fiscal e, sob tal enfoque, não pode estar sujeita a condições potestativas entre as partes

³⁵⁹ CF: “Art. 97. somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público.” Súmula Vinculante do STF nº 10: “Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte.”

substituídas e substitutas, sob pena de se tornar inócuo o próprio sistema...”³⁶⁰
Configura, así, una garantía del crédito tributario.

Además, el STF se refiere al carácter cautelar de la sustitución con antelación del pago respecto al hecho imponible.³⁶¹

Como instituto que visa a la practicabilidad de la tributación, se admite la validez incluso de las sustituciones con antelación del pago. El Supremo Tribunal Federal brasileño entiende que es válida la *Emenda Constitucional* que añadió el párrafo 7º al artículo 150 de la Constitución, permitiendo la sustitución tributaria para frente, pues no ha incurrido en violación a ninguna cláusula

³⁶⁰ “TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DESCONTOS INCONDICIONAIS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. NÃO CABIMENTO. ERESP 715.255. 1. Ficou decidido no ERESP 715.255, da Relatoria da Ministra Eliana Calmon, julgado em 23.6.2010, que o recolhimento do ICMS sobre o regime de substituição tributária deve ser realizado integralmente, considerando o valor cheio da mercadoria, sem subtrair o valor daquelas mercadorias dadas em bonificação. 2. A substituição tributária é regime especial que auxilia na garantia de que não ocorrerá evasão fiscal e, sob tal enfoque, não pode estar sujeita a condições potestativas entre as partes substituídas e substitutas, sob pena de se tornar inócuo o próprio sistema arquitetado no art. 150, § 7º, da Constituição Federal. Agravo regimental provido.” (STJ, 2ª Turma, AgRg no REsp 959.743/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, julgado em 04/11/2010, DJe 17/11/2010)

³⁶¹ “EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPRESCINDIBILIDADE DE QUE ESSA HIPÓTESE ESTEJA PREVISTA EM LEI. LEGITIMIDADE DO INSTITUTO JURÍDICO. NÃO-CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL. INOCORRÊNCIA DO FENÔMENO DA SUBSTITUIÇÃO DE JULGADO. PREJUDICIALIDADE DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ALEGAÇÃO IMPROCEDENTE. 1... 2. É responsável tributário, por substituição, o industrial, o comerciante ou o prestador de serviço, relativamente ao imposto devido pelas anteriores ou subseqüentes saídas de mercadorias ou, ainda, por serviços prestados por qualquer outra categoria de contribuinte. 3. Legitimidade do regime de substituição tributária, dado que a cobrança antecipada do ICMS por meio de estimativa ‘constitui simples recolhimento cautelar enquanto não há o negócio jurídico de circulação, em que a regra jurídica, quanto ao imposto, incide’. Entendimento doutrinário. Recurso extraordinário conhecido e provido.” (STF, plenário, maioria, RE nº 194.382, Min. Maurício Corrêa, abr/01)

pétrea de la *Constituição*.³⁶² Mesmo antes de esta Emenda Constitucional ya entendia válida tal sistemática.³⁶³

Como la sustitución con antelación (para frente) es anterior a la ocurrencia del hecho imponible, es necesario que se utilizen bases estimables presumidas para el cálculo del valor a ser retenido y pago por el sustituto. El STF admite esto, dejando claro que la base presumida no implica institución de un nuevo tributo, en lo que es seguido por el STJ.³⁶⁴ El STF tiene juzgado

³⁶² STF, RE 216.867, rel. Min. Moreira Alves, mayo de 2002; STF, Segunda Turma, RE (AgRg) 266.523, min. Maurício Corrêa, de 08 de agosto de 2000.

³⁶³ STF, RE nº 216.867/SP; RE (AgRg) 266.523/MG; RE nº 213.396-5; RE 202.715-4; “ICMS. Recolhimento antecipado na venda de veículos automotores pelo regime da substituição tributária. Constitucionalidade. – O Plenário desta Corte, no julgamento do RE 213.396, relativo a esse regime de substituição tributária, afastou as diversas objeções concernentes à sua constitucionalidade, inclusive as veiculadas neste recurso. Recurso extraordinário não conhecido.” (STF, RE nº 216.867/SP, Min. Moreira Alves, Inf. do STF nº 268, mai/02); “... ESTADO DE SÃO PAULO. ICMS. PRODUTOS DERIVADOS DO PETRÓLEO. COMÉRCIO ATACADISTA. REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. O Plenário do STF, no julgamento do RE 213.396, Relator Min. Ilmar Galvão, concluiu pela constitucionalidade do regime de substituição tributária, relativamente à distribuição de veículos automotores, ainda que instituído antes do advento da EC 03/93. Entendimento que, à ausência de peculiaridades relativamente à mencionada atividade, tem aplicação ao presente caso.” (STF, 1ª Turma, RE 202.715-4, Min. Ilmar Galvão, 26/10/99); “... I Não é inconstitucional a exigência do recolhimento antecipado, pela empresa fabricante, do ICMS, incidente na revenda de veículos pela concessionária. II A legislação infraconstitucional, atinente à chamada ‘substituição tributária para frente’, continua em vigor, hoje com endosso da Emenda Constitucional nº 3/93...” (STJ, 1ª Seção, ERESP 95.0052520/SP, Min. Antônio de Pádua Ribeiro, abr/96) En el mismo sentido, aún: STF, plenário, maioria, RE n. 194.382, Min. Maurício Corrêa, abr/01; RE (AgRg) 266.523/MG, Min. Maurício Corrêa, 2ª Turma, 08/08/00.

³⁶⁴ “CONTRIBUIÇÃO SOCIAL: SEGURIDADE. RETENÇÃO DE 11% SOBRE O VALOR BRUTO DA NOTA FISCAL OU DA FATURA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. Lei 8.212/91, art. 31, com a redação da Lei 9.711/98. I. – Empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra: obrigação de reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia 2 do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra: inoccurrence de ofensa ao disposto no art. 150, § 7º, art. 150, IV, art. 195, § 4º, art. 154, I, e art. 148 da CF. II. – R.E. conhecido e improvido.” (STF, Plenário, RE 393946/MG, Min. Carlos Velloso, nov/04, DJ 01.04.2005) Veja-se excerto do voto condutor do Min. Carlos Velloso: “... Não há falar, no caso, que haja sido criada uma nova contribuição, com ofensa ao art. 195, § 4º, da Constituição Federal. Como salientado no acórdão recorrido, a alteração introduzida pela Lei 9.711, de 1998, objetiva, apenas, simplificar a arrecadação do tributo e facilitar a fiscalização do seu recolhimento. No caso, nem há falar que o fato gerador do tributo ocorreria posteriormente

diciendo, todavía, que las presunciones, en la sustitución, no pueden tener carácter absoluto.³⁶⁵

ao recolhimento. Não. Aqui, simplesmente está o sujeito passivo obrigado a reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5º do art. 33 e as disposições inscritas nos parágrafos do citado art. 31. Prevê a lei, inclusive, a restituição de saldos remanescentes, na impossibilidade de haver compensação integral na forma do § 1º do art. 31 (art. 31, § 2º). A Constituição autoriza coisa maior: a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. C.F., art. 150, § 7º E o Código Tributário Nacional, art. 128, prescreve que, ‘Sem prejuízo do disposto neste Capítulo (Capítulo V – Responsabilidade Tributária), a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.’ No caso, entretanto, registra Fábio Zambitte Ibrahim, com propriedade, que, ‘mutatis mutandis, é possível comparar a obrigatoriedade da retenção dos 11% com o desconto do imposto de renda na fonte. Em ambas as situações, a fonte pagadora tem dever legal de efetuar determinada retenção, diminuindo o valor pago. É um facere, isto é, uma prestação positiva imposta a determinada pessoa, no interesse da arrecadação de exações devidas.’ (Fábio Zambitte Ibrahim, A Retenção de 11% Sobre a Mão-de-Obra, LTr Editora, 2000, p. 23). Não se tem, portanto, contribuição nova. [...] Aqui, repete-se, o tomador do serviço, ou o contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, fica obrigado a reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente. Não há falar, portanto, vale repetir, em contribuição nova, ou contribuição decorrente de outras fontes – C.F., art. 195, § 4º Não há falar, em consequência, em ofensa à técnica da competência residual da União – C.F., art. 154, I. Não se tem, também, no caso, hipótese de empréstimo compulsório – C.F., art. 148. Os valores retidos em montante superior ao devido pela empresa contratada deverão ser restituídos (art. 31, § 2º, da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 9.711/98). Também por isso inócorre a hipótese do art. 150, IV, da C.F.: utilização de tributo com efeito de confisco.”; “CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO. RETENÇÃO DE 11% SOBRE FATURAS. ART. 31, DA LEI Nº 8.212/91, COM A REDAÇÃO DA LEI Nº 9.711/98. NOVA SISTEMÁTICA DE ARRECADAÇÃO MAIS COMPLEXA, SEM AFETAÇÃO DAS BASES LEGAIS DA ENTIDADE TRIBUTÁRIA MATERIAL DA EXAÇÃO. 1. A retenção de contribuição previdenciária determinada pela Lei 9.711/98 não configura nova exação e sim técnica arrecadatória via substituição tributária, sem que, com isso, resulte aumento da carga tributária. 2. A Lei nº 9.711/98, que alterou o artigo 31 da Lei nº 8.212/91, não criou nova contribuição sobre o faturamento, tampouco alterou a alíquota ou a base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento. 3. A determinação do mencionado artigo configura apenas uma nova sistemática de arrecadação da contribuição previdenciária, tornando as empresas tomadoras de serviço como responsáveis tributários pela forma de substituição tributária. Nesse sentido, o procedimento a ser adotado não viola qualquer disposição legal. 4. Precedentes: ... 5... Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.” (STJ, Primeira Seção, REsp 1036375/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, mar/09)

³⁶⁵ “DIREITO TRIBUTÁRIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA... 3. Não há qualquer impedimento

La jurisprudencia reconoce al sustituido el derecho al resarcimiento de los valores recaudados cuando el hecho imponible no ocurra.³⁶⁶ Pero no en la

a que o legislador se valha de presunções para viabilizar a substituição tributária, desde que não lhes atribua caráter absoluto.” (STF, Plenário, RE 603.191, rel. Min. Ellen Gracie, ago/2011)

³⁶⁶ “... ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO 13/97 E §§ 6º E 7º DO ART. 498 DO DEC. Nº 35.245/91 (REDAÇÃO DO ART. 1º DO DEC. Nº 37.406/98), DO ESTADO DE ALAGOAS. ALEGADA OFENSA AO § 7º DO ART. 150 DA CF (REDAÇÃO DA EC 3/93) E AO DIREITO DE PETIÇÃO E DE ACESSO AO JUDICIÁRIO. Convênio que objetivou prevenir guerra fiscal resultante de eventual concessão do benefício tributário representado pela restituição do ICMS cobrado a maior quando a operação final for de valor inferior ao do fato gerador presumido. Irrelevante que não tenha sido subscrito por todos os Estados, se não se cuida de concessão de benefício (LC 24/75, art. 2º, INC. 2º). Impossibilidade de exame, nesta ação, do decreto, que tem natureza regulamentar. A EC nº 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade. A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação. Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente.” (STF, Plenário, ADIn 1.851, Min. Ilmar Galvão, mai/02); – “2. Base de cálculo presumida e valor real da operação. Diferenças apuradas. Restituição. Impossibilidade, dada a ressalva contida na parte final do artigo 150, § 7º, da Constituição Federal, que apenas assegura a imediata e preferencial restituição da quantia paga somente na hipótese em que o fato gerador presumido não se realize.” (STF, RE(AgRg) 266.523/MG, Min. Maurício Corrêa 2ª Turma, 08/08/00); “ICMS. QUEBRA DE VASILHAMES. Prossequindo o julgamento, a Turma negou provimento ao recurso ao argumento de que, apesar de a jurisprudência dominante ser tranqüila quanto a ser legítima a exigência do recolhimento antecipado do ICMS pelo regime de substituição tributária, não se incluem na compensação determinada pelo art. 10 da LC n. 87/96 as hipóteses arroladas na inicial da impetração, entre outras, como vasilhames quebrados ou frete incluído na base de cálculo do imposto, mas sem que tenham sido utilizados, o que naturalmente exigiria apurado exame da escritura fiscal das empresas. RMS 13.387-PE, Min. Eliana Calmon, julgado em 23/4/02.” (STJ, 2ª T., Inf. do STJ nº 131, abr/02); “ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FATO GERADOR PRESUMIDO. VENDA POR PREÇO INFERIOR. RESTITUIÇÃO INDEVIDA. ADIN N.º 1.851/AL... 2. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADIN N.º 1.851-AL, interpretando o art. 150, § 7º, da Constituição Federal, definiu que a compensação do ICMS somente é possível

hipótesis de el hecho imponible apuntar base real menor que la presumida. El entendimiento há sido firmado por el STF³⁶⁷ y es seguido por el STJ.³⁶⁸

Es de considerar, con todo, que el STF está revisando tal posición en jurisprudencia aún no definitiva, aceptado que no se puede, mismo en el sistema de sustitución tributaria para frente, impedir que el contribuyente se pueda resarcir de lo que ha sido pago mediante cálculo que tenga extrapolado la riqueza real tributada.³⁶⁹ Además, hay algunos anos, el STJ llegó a admitir el

nos casos de não-realização do fato gerador. Modificação de entendimento anteriormente adotado pelo STJ. 3. Recurso especial provido.” (STJ, 2ª T., REsp 402.451/SP, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, abr/06)

³⁶⁷ STF, Plenário, ADI 1.851, Min. Ilmar Galvão, mayo de 2002; STF, Segunda turma, RE (AgRg) 266.523, de 08 de agosto de 2000.

³⁶⁸ “PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – PAGAMENTO ANTECIPADO FEITO A MAIOR – DIREITO AO RESSARCIMENTO – INEXISTÊNCIA – PRECEDENTES – SÚMULA 83/STJ – PRESTAÇÃO JURISDICIONAL SUFICIENTE. 1. Não ocorre ofensa ao art. 535, II, do CPC, se o Tribunal de origem decide, fundamentadamente, as questões essenciais ao julgamento da lide. 2. O art. 10 da LC 87/96, que reproduz o art. 150, § 7º da CF/88, não contempla a hipótese de ressarcimento do ICMS quando o fato gerador futuro ocorrer com base de cálculo menor que a presumida, de modo que inexistente indébito tributário na hipótese. 3. Improcede a alegação de dissídio interpretativo quando a jurisprudência do STJ firmou-se no sentido do acórdão recorrido. 4. Recurso especial não provido.” (STJ, REsp 1197985/ES, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/08/2010, DJe 08/09/2010) También: STJ, Segunda turma, REsp 402.451, rel. Min. João Otávio de Noronha, abril de 2006.

³⁶⁹ “O Tribunal retomou julgamento de duas ações diretas de inconstitucionalidade ajuizadas pelos Governadores dos Estados de Pernambuco e de São Paulo contra o art. 19 da Lei 11.408/96 e art. 66-B, II, da Lei 6.374/89, com a redação dada pela Lei 9.176/95, respectivamente dos referidos Estados, que asseguram a restituição do ICMS pago antecipadamente no regime de substituição tributária, nas hipóteses em que a base de cálculo da operação for inferior à presumida – v. Informativos 331, 332 e 397. O Min. Cezar Peluso, relator da ADI 2777/SP, aditou seu voto, refutando os fundamentos do voto proferido pelo Min. Nelson Jobim, que abrisse divergência na última assentada. Inicialmente, afirmou que o voto do Min. Nelson Jobim apoiar-se-ia em duas premissas independentes e dissociáveis para negar o direito à restituição de valor recolhido a maior: 1) a de que o valor do ICMS substituição tributária para frente – STF integraria o preço de venda do substituto, tornando-se custo para o substituído, que o incorporaria ao preço de venda do seu produto, sendo que eventual diferença entre este preço e o de pauta da substituição implicaria a redução do lucro do substituído, praticada dentro de sua esfera de disponibilidade; 2) a de que a incidência do ICMS substituição seria definitiva e o fato gerador ‘legitimante’, visto no aspecto material, seria sua condição resolutória. [...] “Em relação à primeira premissa, o Min. Cezar Peluso entendeu que o argumento só seria válido em caso de incidência monofásica (CF, art. 155, § 2º, XII, h) ou de venda a consumidor final, hipóteses nas

quais o ICMS não permite repercussão jurídica, ou seja, transferência jurídica do encargo tributário por meio do sistema de débitos e créditos. Salientou, no ponto, que, no regime de STf, no Estado de São Paulo, há duas relações econômicas relevantes: a praticada pelo substituto e a praticada pelo substituído, e que esta é decisiva para justificar a existência mesma do sistema. Afirmou que o substituído deve recolher a diferença se seu preço de venda for superior ao presumido, e que o montante retido será abatido do valor devido de acordo com o mesmo sistema de apuração do regime sem STf, razão por que estaria afastado o argumento de que o valor retido integraria os custos do substituído. Por outro lado, se o imposto retido for maior do que o efetivamente devido, o substituído poderá restituir-se da diferença. Dessa forma, se se entendesse que o ICMS STf retido pelo substituto do substituído é custo deste, não haveria fundamento econômico para sua devolução quando o fato gerador “legitimante” não ocorresse em sua totalidade, fazendo com que o disposto no art. 150, § 7º, da CF perdesse o sentido. O Min. Cezar Peluso também rejeitou a assertiva de que a redução do preço de venda importaria em redução do lucro do substituído e de que a devolução acarretaria benefício fiscal e enriquecimento sem causa jurídica, ao fundamento de que a diminuição do lucro não mutila nem desfigura o direito subjetivo à devolução de tributo recolhido indevidamente, já que não é o impacto no proveito econômico do substituído que lhe dá direito à devolução do excesso, mas a causa desse impacto, quando ilegítima. [...] Quanto à segunda premissa, o Min. Cezar Peluso asseverou que a STf é técnica de arrecadação fiscal que não implica exigência nova de imposto e deve submeter-se aos limites constitucionais do tributo ao qual se aplica. Como é técnica acessória, não desconsidera a relação econômica e jurídica de que participa o substituído, mas antecipa-lhe o recolhimento do tributo com o escopo de tornar mais eficiente a arrecadação e facilitar a fiscalização. Essa relação econômica e jurídica do substituído é elemento essencial do mecanismo de STf e legitimador de sua existência, não mera condição resolutória. Assim, a necessidade jurídica de devolução, no caso de o fato gerador ‘legitimante’ ser inferior ao presumido, é consequência lógico-jurídica do sistema, e não benefício fiscal. Ressaltou, no ponto, que a cláusula de devolução prevista no art. 150, § 7º, da CF, que não admite interpretação literal, nem restritiva, sob pena de ofensa da competência tributária estabelecida na CF e ao princípio da vedação ao confisco, postula e supõe a provisoriedade do recolhimento antecipado, pois, se o fato gerador presumido fosse definitivo, também não se poderia admitir devolução quando o fato legitimante não se realizasse. Acrescentou que a obrigação de restituir o tributo retido a maior teria por fundamento a absoluta falta de competência constitucional do Estado para tributar qualquer parcela que ultrapassasse o valor real da operação ocorrida, o que se daria tanto no caso de não se realizar a operação presumida em sua totalidade quanto no de se realizar em valor inferior ao estimado. [...] O Min. Cezar Peluso também aduziu que a obrigação de restituir o excesso não descaracteriza o sistema da STf, senão o legitima, afastando a alegação de colapso do sistema. Afirmou que a restituição é de caráter excepcional e depende de iniciativa do contribuinte e que, no Estado de São Paulo, desde 1995, o sistema vem sendo aplicado sem que se tenha observado qualquer tipo de prejuízo ou queixa quanto a sua inviabilidade. Por fim, concluiu não ser possível aplicar, à hipótese, os fundamentos utilizados no julgamento da ADI 1851/AL (DJU de 22.11.2002), porquanto a interpretação do art. 150, § 7º, da CF ali fora feita num contexto jurídico-factual diverso do da presente ação. Esclareceu que, na STf prevista na legislação impugnada naquele precedente (Convênio ICMS 13/97), não se admitia devolução quando o fato tributário ocorrido tivesse base de cálculo inferior à presumida, mas, em contrapartida, não se exigia a diferença, caso fosse superior. Além disso, o contribuinte tinha faculdade de optar pelo regime de STf e sua opção seria condição para fruição de benefício fiscal, qual seja, a redução da base de cálculo que implicasse carga tributária no percentual de 12%. Já no presente caso, a STf, no Estado de São Paulo, é obrigatória e não envolve nenhum benefício fiscal. Após, pediu vista dos autos o Min. Ricardo Lewandowski.” (STF, ADI 2777/SP, Min. Cezar Peluso, mai/06, Inf. do STF 428) Em outubro, o Min. Ricardo

resarcimiento del contribuyente por el valor pago a mayor.³⁷⁰

Hay decisiones de los diversos tribunales que se refieren al sustituto por el término general de responsable tributario.³⁷¹ El STF utiliza la expresión “responsável tributário, por substituição”.³⁷² Todavía, se hace la distinción de tales categorías, reconociendo, aun sobre el género responsable, dos categorías: el sustituto y el responsable en sentido estricto. Así es que el STJ, en el Resp. 86.465, dice que el sustituto es una persona obligada originariamente a hacer el pago del tributo y que el responsable es la persona obligada al pago en caso de

Lewandowski votou com o relator, tendo pedido vista o Min. Eros Grau. Há voto do Min. Nelson Jobim contrário.

³⁷⁰ “O montante presumido da operação não poderá atribuir caráter definitivo ao imposto recolhido em regime de substituição tributária. Constatado que o valor real da operação foi menor que o valor estimado, se deve elidir a presunção para viabilizar a restituição do valor pago a maior, por ser esta a melhor exegese emprestada à regra insculpida no § 7º do artigo 150 da Constituição Federal. (...)” (STJ, 2ª T., ROMS 10.476/PB, Min. Franciulli Neto, nov/01); “... ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE. COMERCIALIZAÇÃO DE VEÍCULOS AUTOMOTORES. BASE DE CÁLCULO ESTABELECIDADA POR ESTIMATIVA MAIOR QUE A REAL. DIREITO À RESTITUIÇÃO RECONHECIDO (CF, ART. 150, § 7º, E ART. 10, LC 87/96), COM VALORES ATUALIZADOS MONETARIAMENTE (ART. 10, § 1º, DA LC 87/96)... 1 – Há de ser confirmado acórdão que declarou o direito da impetrante ao creditamento de valores de ICMS recolhidos a maior por ocasião da venda de veículos por preço inferior ao que serviu de base de cálculo à retenção, na chamada ‘substituição tributária para frente’, devidamente atualizados, ressalvando-se, apenas, que tal procedimento deve ficar sujeito ao crivo fiscalizatório do Estado, o qual poderá aferir a veracidade dos valores discutidos posteriormente. 2 – O princípio da legalidade impede que se exija do contribuinte tributo que seja calculado sobre base de cálculo fictícia, por ela ter de representar o fato econômico com a real dimensão do ocorrido no momento da consumação do fato gerador. 3...” (STJ, 1ª T., REsp 279416/SP, Min. José Delgado, mar/01)

³⁷¹ “responsáveis tributários pela forma de substituição tributária” (STJ, Primeira Seção, REsp 1036375/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, mar/09); STJ, 1ª Turma, REsp 857.614/SP, mar/2008; “1... Nessa condição de responsável, o frigorífico não tem legitimidade ativa ad causam para discutir a constitucionalidade da exação porque não é ele quem suporta o ônus econômico do tributo e sim os produtores rurais, vez que o adquirente desconta destes o valor da contribuição limitando-se a repassá-la ao ente público. 2. Processo extinto sem julgamento de mérito (art. 267-VI do CPC).” (TRF4, 2ª T., AMS 2000.70.06.001172-7/PR, Juiz Alcides Vettorazzi, out/01)

³⁷² “SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA... 1. É responsável tributário, por substituição, o industrial, o comerciante ou o prestador de serviço, relativamente ao imposto devido pelas anteriores ou subseqüentes saídas de mercadorias ou, ainda, por serviços prestados por qualquer outra categoria de contribuinte. Legitimidade do regime de substituição tributária declarada pelo Pleno deste Tribunal. (...)” (STF, RE(AgRg) 266.523/MG, Min. Maurício Corrêa)

incumplimiento de la obligación por el contribuyente o por el sustituto legal tributario.³⁷³

El STJ, además, considera el retenedor un sustituto tributario, aunque no haga mayores esclarecimientos sobre esto. Simplemente se refiere al retenedor como sustituto.³⁷⁴ Así el retenedor aparece como especie de sustituto que, por su vez, es una espécie de responsable. Es decir, el retenedor también es puesto en la ancha categoría de los responsables tributários por sustitución.³⁷⁵

Esto todo reflexiona, como hemos visto, el modo como el CTN cuida de la cuestión: considera cualquier tercero como responsable y no refiere expresamente la figura del sustituto, tampoco distingue la figura del retenedor. Es la doctrina que hace tales diferenciaciones y, aún así, sin gran profundidad.

El Supremo Tribunal Federal destaca la necesidad de dos normas: una respecto la relación contributiva, otra respecto la relación de colaboración entre el sustituto y la hacienda.³⁷⁶

³⁷³ TRIBUTARIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTARIA. ICMS INCIDENTE SOBRE A VENDA DE BEBIDAS. 1. SUBSTITUTO LEGAL TRIBUTARIO E RESPONSÁVEL TRIBUTARIO. DISTINÇÃO. O SUBSTITUTO LEGAL TRIBUTARIO E A PESSOA, NÃO VINCULADA AO FATO GERADOR, OBRIGADA ORIGINARIAMENTE A PAGAR O TRIBUTOS; O RESPONSÁVEL TRIBUTARIO E A PESSOA, VINCULADA AO FATO GERADOR, OBRIGADA A PAGAR O TRIBUTOS SE ESTE NÃO FOR ADIMPLIDO PELO CONTRIBUINTE OU PELO SUBSTITUTO LEGAL TRIBUTARIO, CONFORME O CASO. 2. BASE DE CALCULO POR ESTIMATIVA. A BASE DE CALCULO NO ICMS PODE SER ESTABELECIDADA POR ESTIMATIVA DESDE A LEI COMPLEMENTAR NUM. 44, DE 1986. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO PELA LETRA "C", MAS IMPROVIDO." (STJ, 2ª T., Resp. 86465/RS, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, julgado em 05/09/1996, DJ 07/10/1996, p. 37629)

³⁷⁴ STJ, 1ª T., maioria, REsp 503.406, Rel. p/ o acórdão TEORI ZAVASCKI, dez/03.

³⁷⁵ "... 1. Incumbida, a pessoa jurídica, de reter e recolher o imposto de renda mencionado no art. 35, Lei nº 7.713/88, legitima-se ativamente para impugnar a exigência fiscal, como sujeito passivo da obrigação tributária, responsável nos termos do art. 121, parágrafo único, II, e 128, CTN..." (STJ, 1ª T., REsp 0067835/MG, Min. Luiz Pereira, dez/95) No mesmo sentido: STJ, 1ª T., REsp 0067930/MG, Min. Humberto Gomes de Barros.

³⁷⁶ "DIREITO TRIBUTÁRIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA... 1. Na substituição tributária,

Importante en la jurisprudencia brasileña también es el destaque de que los supuestos de sustitución dependen de ley específica.³⁷⁷ No se admite que la sustitución sea establecida por Decreto: “Mesmo após o advento da EC/93, a antecipação do ICMS não pode ser exigida por decreto, sem prévia autorização legal.”³⁷⁸ Tampoco son admitidos otros actos como convenios entre entes federados y portarias: “Ilegalidade da instrução normativa que proclama textualmente a substituição tributária com respaldo em convênio e não em lei”.³⁷⁹

El Supremo Tribunal Federal subraya la necesidad de que la ley observe ciertos límites para la validez del régimen de sustitución tributaria. Algunos de estos límites respectan a la relación contributiva (normas de competencia y principio de la capacidad contributiva), otros a la propia responsabilidad (razonabilidad y proporcionalidad).³⁸⁰

sempre teremos duas normas: a) a norma tributária impositiva, que estabelece a relação contributiva entre o contribuinte e o fisco; b) a norma de substituição tributária, que estabelece a relação de colaboração entre outra pessoa e o fisco, atribuindo-lhe o dever de recolher o tributo em lugar do contribuinte...” (STF, Plenário, RE 603.191, rel. Min. Ellen Gracie, ago/2011)

³⁷⁷ “... SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPRESCINDIBILIDADE DE QUE ESSA HIPÓTESE ESTEJA PREVISTA EM LEI.” (STF, Plenário, maioria, RE 194.382-3/SP, Min. Maurício Corrêa, abr/01)

³⁷⁸ “Tributário. ICMS. Substituto tributário. Derivados do trigo. Antecipação. Decreto. Ilegalidade. Fato ocorrido antes da Emenda Constitucional 03/93. (...) Mesmo após o advento da EC/93, a antecipação do ICMS não pode ser exigida por decreto, sem prévia autorização legal.” (STJ, 1ª T., ROMS 95.0005348/ES, Min. Humberto Gomes de Barros, maio/95)

³⁷⁹ “... ICMS – SUJEITO PASSIVO. 1. Somente a lei pode criar substituto tributário (art. 150, § 7º da CF/88). 2. Ilegalidade da instrução normativa que proclama textualmente a substituição tributária com respaldo em convênio e não em lei... 3. Recurso provido.” (STJ, 2ª T., ROMS 7.641/GO, Min. Eliana Calmon, nov/99, DJ, nº 64-E, 03.04.2000, p.132)

³⁸⁰ “DIREITO TRIBUTÁRIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA... 2. A validade do regime de substituição tributária depende da atenção a certos limites no que diz respeito a cada uma dessas relações jurídicas. Não se pode admitir que a substituição tributária resulte em transgressão às normas de competência tributária e ao princípio da capacidade contributiva, ofendendo os direitos do contribuinte, porquanto o contribuinte não é substituído no seu dever fundamental de pagar tributos. A par disso, há os limites à própria instituição do dever de colaboração que asseguram o terceiro substituto contra o arbítrio do legislador. A colaboração

Es imperativo que haya vinculación de este tercero con el hecho imponible. En este sentido, el STJ exige la observancia de la ley de normas generales que es clara cuanto a tales exigencias.³⁸¹

Además, los juzgados destacan que le cabe solamente hacer el destaque y repasar los valores a la Hacienda, de modo que no tiene legitimidad para cuestionar el montante de la deuda del contribuyente: “incumbe ao adquirente de sua produção destacar do preço pago o montante correspondente ao tributo e repassá-lo ao INSS... ... o adquirente não sofre diminuição patrimonial pelo recolhimento da exação, pois separou do pagamento ao produtor rural o valor do tributo... O adquirente não detém legitimidade ad causam para discutir a legalidade da referida exigência.”³⁸²

dele exigida deve guardar respeito aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, não se lhe podendo impor deveres inviáveis, excessivamente onerosos, desnecessários ou ineficazes...” (STF, Plenário, RE 603.191, rel. Min. Ellen Gracie, ago/2011)

³⁸¹ 4. O ente federado com competência tributária, baseado no artigo 128 do CTN – o qual tem como fundamento de validade o artigo 150, § 7º, da CF/88 –, está autorizado a editar lei específica, instituindo a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, desde que vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, de forma que a Lei Municipal nº 1.603/84 veio tão-somente a dar efetividade aos referidos dispositivos legais.” (STJ, 1ª T., REsp 857.614/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, mar/08)

³⁸² “TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DO PRODUTOR RURAL. RECOLHIMENTO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LEI 8.212/91, ARTS. 25 E 30. EXIGIBILIDADE DO TRIBUTO. RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO. LEGITIMIDADE AD CAUSAM PARA O PEDIDO. PROVA DO ENCARGO FINANCEIRO. CTN, ART. 166. SÚMULA 546/STF. 1. Na hipótese da contribuição previdenciária exigida do produtor rural (Lei nº 8.212/91, art. 25, I e II) incumbe ao adquirente de sua produção destacar do preço pago o montante correspondente ao tributo e repassá-lo ao INSS (Lei nº 8.212/91, art. 30, III e IV). Evidencia-se, nessa sistemática, que o adquirente não sofre diminuição patrimonial pelo recolhimento da exação, pois separou do pagamento ao produtor rural o valor do tributo. 2. O adquirente não detém legitimidade ad causam para discutir a legalidade da referida exigência, caso a entenda descabida, de modo a obter provimento jurisdicional que lhe autorize a recolher o tributo da forma que entende conforme à lei, e nem para postular a repetição de valores indevidamente recolhidos a título da mencionada contribuição, já que somente cabem a discussão da exigibilidade do tributo e sua restituição quando evidenciado que o contribuinte de direito não recuperou do contribuinte de fato o valor recolhido.” (STJ, 1ª T., maioria, REsp 503.406, Rel. p/ o acórdão TEORI ZAVASCKI, dez/03)

La jurisprudencia también reconoce que la sustitución presupone la posibilidad de traspaso de la carga tributaria al contribuyente. Entiende que el principio de la capacidad contributiva impide que se cargue al sustituto con tributo debido por el sustituido: “não se pode onerar o substituto com tributo que é devido pelo substituído, quando não é possível o repasse do encargo relativo ao tributo”. Así es que, si el contribuyente había obtenido una decisión inicial para obstar o disminuir una retención, no se puede, después, cuando fuere revocada esta decisión, pretender cobrar del sustituto las diferencias, pues ya no tendrá como hacer la retención.³⁸³

Hay decisión proferida en el régimen de “recursos repetitivos”, y que sirve de orientación definitiva para los tribunales intermediários, que dice que, en la sustitución, la relación tributaria se establece entre sustituto y la Hacienda y que, se hay alguna diferencia a ser cobrada no puede ser del sustituido, sino solamente del sustituto: “a exigência do valor ‘remanescente’ do substituído contraria a sujeição passiva atribuída integralmente ao substituto (montadora), este, sim, integrante da relação jurídica tributária”.³⁸⁴ El STJ, entonces, ya habia

³⁸³ “PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DECISÃO JUDICIAL FAVORÁVEL AO SUBSTITUÍDO. REFORMA POSTERIOR. IMPOSSIBILIDADE DE SE EXIGIR O TRIBUTOS DO SUBSTITUTO, EM RELAÇÃO AO PERÍODO EM QUE VIGORAVA A DECISÃO REFERIDA. PRECEDENTES. 1. A orientação das Turmas que integram a Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, no regime de substituição tributária, não se pode exigir do substituto o ICMS (ou eventuais diferenças) não recolhido durante o período em que o substituído foi beneficiado por decisão judicial que autorizou o recolhimento do tributo fora do regime mencionado. Por força do princípio da capacidade contributiva — não se pode onerar o substituto com tributo que é devido pelo substituído, quando não é possível o repasse do encargo relativo ao tributo —, mitiga-se a regra contida na Súmula 405/STF. Nesse sentido: REsp 887.585/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 13.3.2009; REsp 1.028.716/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 3.5.2010; AgRg no REsp 1.036.368/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 6.8.2010. 2. Recurso especial não provido.” (STJ, 2ª T., REsp 1229308/GO, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/02/2011, DJe 04/03/2011)

³⁸⁴ “ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE. MONTADORA/FABRICANTE (SUBSTITUTA) E CONCESSIONÁRIA/REVENDEDORA (SUBSTITUÍDA). VEÍCULOS

AUTOMOTORES... ARTIGO 128, DO CTN. APLICAÇÃO... 4. O artigo 128, do CTN (cuja interpretação estrita se impõe), dispõe que, sem prejuízo do disposto no capítulo atinente à Responsabilidade Tributária, 'a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação'. 5. Deveras, doutrina abalizada elucida o conteúdo normativo do artigo 128, do Codex Tributário: 'O artigo pretende consubstanciar uma norma geral formalizada em duas idéias básicas, a saber: 1) a responsabilidade tributária é aquela definida no capítulo; 2) a lei, entretanto, pode estabelecer outros tipos de responsabilidade não previstos no capítulo a terceiros. O artigo começa com a expressão 'sem prejuízo do disposto neste Capítulo', que deve ser entendida como exclusão da possibilidade de a lei determinar alguma forma de responsabilidade conflitante com a determinada no Código. Isso vale dizer que a responsabilidade não prevista pelo Capítulo pode ser objeto de lei, não podendo, entretanto, a lei determinar nenhuma responsabilidade que entre em choque com os arts. 128 a 138. A seguir o artigo continua: 'a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa', determinando, de plano, que esta escolha de um terceiro somente pode ser feita se clara, inequívoca e cristalinamente exposta na lei. Uma responsabilidade, entretanto, sugerida, indefinida, pretendidamente encontrada por esforço de interpretação nem sempre juridicamente fundamentado, não pode ser aceita, diante da nitidez do dispositivo, que exige deva a determinação ser apresentada 'de forma expressa'. Por outro lado, fala o legislador, em 'crédito tributário', de tal maneira que a expressão abrange tanto os tributos como as multas, quando assim a lei o determinar. Significa dizer que o crédito tributário, cuja obrigação de pagar for transferida a terceiros, sempre que não limitado, por força do CTN ou de lei promulgada nesses moldes, à tributação apenas, deve ser entendido por crédito tributário total. Em havendo, todavia, qualquer limitação expressa, a transferência da responsabilidade pela liquidação do crédito só se dará nos limites da determinação legal.' (Ives Gandra da Silva Martins, in 'Comentários ao Código Tributário Nacional', vol. 2, Ed. Saraiva, 1998, p. 232/234). 6. Nesse segmento, Paulo de Barros Carvalho, enfatizando que o substituído permanece à distância, como importante fonte de referência para o esclarecimento de aspectos que dizem com o nascimento, a vida e a extinção da obrigação tributária, consigna que: 'A responsabilidade tributária por substituição ocorre quando um terceiro, na condição de sujeito passivo por especificação da lei, ostenta a integral responsabilidade pelo quantum devido a título de tributo. Enquanto nas outras hipóteses permanece a responsabilidade supletiva do contribuinte, aqui o substituto absorve totalmente o debitum, assumindo, na plenitude, os deveres de sujeito passivo, quer os pertinentes à prestação patrimonial, quer os que dizem respeito aos expedientes de caráter instrumental, que a lei costuma chamar de 'obrigações acessórias'. Paralelamente, os direitos porventura advindos do nascimento da obrigação, ingressam no patrimônio jurídico do substituto, que poderá defender suas prerrogativas, administrativa ou judicialmente, formulando impugnações ou recursos, bem como deduzindo suas pretensões em juízo para, sobre elas, obter a prestação jurisdicional do Estado.' (In 'Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência', Ed. Saraiva, 4ª ed., 2006, São Paulo, págs. 158/177) 7. Conseqüentemente, 'o tributo é indevido pela concessionária nesse caso, não por que houve sua incidência na operação anterior, mas, antes, porquanto em sendo o regime da substituição tributária, técnica de arrecadação, e sendo uma das característica da técnica a consideração presumida da base de cálculo, nas hipóteses em que um dos dados que a integram não se realiza na operação promovida pelo substituído, deve o Fisco buscar a diferença junto ao substituto. Com efeito, cobrando o valor faltante do substituído, como faz o requerido, está considerando como sujeito passivo quem não figura na relação jurídico-tributária.' (REsp 865.792/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 23.04.2009, DJe 27.05.2009). 8. É que a responsabilização da concessionária (substituída) pelo ICMS referente à não inclusão pelo

decidido que, en la sustitución tributaria, la obligación surge directamente para el sustituto de modo que, escogido el sustituto para el pólo pasivo, solamente del mismo es que puede ser exigido el tributo.³⁸⁵ En este punto, es importante

substituto do valor do frete (que este último não realizara) na base de cálculo do imposto, à luz da Cláusula Terceira, § 3º, do Convênio ICMS 132/92, conspira contra a ratio essendi da sistemática da substituição tributária progressiva. Isto porque a exigência do valor 'remanescente' do substituído contraria a sujeição passiva atribuída integralmente ao substituto (montadora), este, sim, integrante da relação jurídica tributária. 9. Outrossim, ressaltando-se o entendimento de que a obrigação tributária admite a sua dicotomização em débito (shuld) e responsabilidade (haftung), merece destaque a lição do saudoso tributarista Alfredo Augusto Becker, segundo o qual inexistente relação jurídica entre o substituído e o Estado: '145. Embriogenia e conceito de substituto legal tributário (...) A fenomenologia jurídica da substituição legal tributária consiste, pois, no seguinte: Existe substituto legal tributário toda a vez em que o legislador escolher para sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo, em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo. Em síntese: se em lugar daquele determinado indivíduo (de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é signo presuntivo) o legislador escolheu para sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo, este outro qualquer indivíduo é o substituto legal tributário. (...) 149. Natureza da relação jurídica entre substituto e substituído (...) Todo o problema referente à natureza das relações jurídicas entre substituto e substituído resolve-se pelas três conclusões adiante indicadas. O fundamento científico-jurídico sobre o qual estão baseadas as três conclusões foi exposto quando se demonstrou que a valorização dos interesses em conflito e o critério de preferência que inspiraram a solução legislativa (regra jurídica) participam da objetividade da regra jurídica e não podem ser reexaminados, nem suavizados pelo intérprete sob o pretexto de uma melhor adequação à realidade econômico-social. As três referidas conclusões são as seguintes: Primeira conclusão: Não existe qualquer relação jurídica entre substituído e o Estado. O substituído não é sujeito passivo da relação jurídica tributária, nem mesmo quando sofre a repercussão jurídica do tributo em virtude do substituto legal tributário exercer o direito de reembolso do tributo ou de sua retenção na fonte. Segunda conclusão: Em todos os casos de substituição legal tributária, mesmo naqueles em que o substituto tem perante o substituído o direito de reembolso do tributo ou de sua retenção na fonte, o único sujeito passivo da relação jurídica tributária (o único cuja prestação jurídica reveste-se de natureza tributária) é o substituto (nunca o substituído). Terceira conclusão: O substituído não paga 'tributo' ao substituto. A prestação jurídica do substituído que satisfaz o direito (de reembolso ou de retenção na fonte) do substituto, não é de natureza tributária, mas, sim, de natureza privada. (...) 150. Inexistência de relação jurídica entre substituído e Estado. A inexistência de qualquer relação jurídica entre substituído e Estado é conclusão que decorre facilmente das duas premissas já analisadas. Primeira: embriogenia e conceito do substituto legal tributário. Segunda: natureza da relação jurídica entre substituto e substituído. (...) (Alfredo Augusto Becker, in "Teoria Geral do Direito Tributário", Ed. Noeses, 4ª ed., 2007, São Paulo, págs. 581/586 e 595/601) 10... 2. Recurso especial provido, para declarar a inexigibilidade da cobrança de complementação da base de cálculo do ICMS da concessionária de veículos, invertendo-se o ônus de sucumbência. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008." (STJ, Primeira Seção, REsp 931.727/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, ago/09)

³⁸⁵ "IMPOSTO DE RENDA. DISTRIBUIÇÃO DE PRÊMIOS DE LOTERIA. LEI Nº 8.981/95. I – O artigo 63, da Lei nº 8.981/95, com a redação da Lei nº 9.065/95, expressamente prevê que os

considerar que la extinción queda por veces un tanto confusa porque la jurisprudencia no distingue con claridad entre la sustitución total y la retención a cuenta.

La jurisprudencia brasileña reconoce la clasificación doctrinaria de sustitución para frente y sustitución para atrás. La sustitución para frente ocurre cuando la obligación del sustituto es anterior a la realización del hecho imponible.³⁸⁶ Al revés es la sustitución para atrás: “A hipótese fática cuida da chamada substituição tributária para trás ou diferimento, regime tributário que

prêmios distribuídos sob a forma de bens e serviços através de concursos e sorteios de qualquer espécie, estão sujeitos à incidência do imposto de renda e que a pessoa jurídica que procede à distribuição de prêmios é o responsável pelo pagamento do tributo. II – ‘A obrigação tributária nasce por efeito da incidência da norma jurídica originária e diretamente contra o contribuinte ou contra o substituto legal tributário; a sujeição passiva é de um ou de outro, e, quando escolhido o substituto legal tributário, só ele, ninguém mais, está obrigado a pagar o tributo’ (Ministro ARI PARGENDLER, REsp nº 86.465/RJ, DJ de 07/10/96).” (STJ, 1ª T., REsp 412.997, Min. Francisco Falcão, nov/03)

³⁸⁶ “ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE. MONTADORA/FABRICANTE (SUBSTITUTA) E CONCESSIONÁRIA/REVENDEDORA (SUBSTITUÍDA). VEÍCULOS AUTOMOTORES. VALOR DO FRETE. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO QUANDO O TRANSPORTE É EFETUADO PELA MONTADORA OU POR SUA ORDEM. EXCLUSÃO NA HIPÓTESE EXCEPCIONAL EM QUE O TRANSPORTE É CONTRATADO PELA PRÓPRIA CONCESSIONÁRIA. ARTIGOS 8º, II, “B”, C/C 13, § 1º, II, “B”, DA LC 87/96... 1. O valor do frete (referente ao transporte do veículo entre a montadora/fabricante e a concessionária/revendedora) integra a base de cálculo do ICMS incidente sobre a circulação da mercadoria, para fins da substituição tributária progressiva (“para frente”), à luz do artigo 8º, II, “b”, da Lei Complementar 87/96. 2. Entrementes, nos casos em que a substituta tributária (a montadora/fabricante de veículos) não efetua o transporte, nem o engendra por sua conta e ordem, o valor do frete não deve ser incluído na base de cálculo do imposto, ex vi do disposto no artigo 13, § 1º, II, “b”, da LC 87/96, verbis: ‘Art. 13. A base de cálculo do imposto é: (...) § 1º Integra a base de cálculo do imposto: § 1o Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002) (...) II - o valor correspondente a: (...) b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado. (...)’ 3. Com efeito, o valor do frete deverá compor a base de cálculo do ICMS, recolhido sob o regime de substituição tributária, somente quando o substituto encontra-se vinculado ao contrato de transporte da mercadoria, uma vez que, nessa hipótese, a despesa efetivamente realizada poderá ser repassada ao substituído tributário (adquirente/destinatário). Ao revés, no caso em que o transporte é contratado pelo próprio adquirente (concessionária de veículos), inexistente controle, ingerência ou conhecimento prévio do valor do frete por parte do substituto, razão pela qual a aludida parcela não pode integrar a base de cálculo do imposto (Precedente da Primeira Turma: REsp 865.792/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 23.04.2009, DJe 27.05.2009). 4... Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.” (STJ, Primeira Seção, REsp 931.727/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, ago/09)

se destaca pelo recolhimento postergado do tributo incidente sobre a cadeia produtiva ou ainda em determinadas contribuições previdenciárias, como a do produtor rural, por exemplo.”³⁸⁷

Como se puede ver, la jurisprudencia es extensa, pero presenta algunas inconsistencias muy significativas que se van a analizar en las partes III y IV deste trabajo. Es preocupante, por ejemplo, que los tribunales brasileños no distingan bien entre los supuestos de sustitución exclusiva y de retención a cuenta y que también no siempre consideren que el sustituto no es sujeto pasivo de la relación contributiva, sino de una otra relación de colaboración.

3. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA EN EL DERECHO COMPARADO

a) El contenido de la responsabilidad tributaria según los Derechos alemán, italiano y portugués

i. La responsabilidad tributaria en el Derecho Alemán

Queda claro en el Derecho Tributário alemán la recepción de la noción de teoría general de la obligación de que no hay deuda sin responsabilidad. Así es

³⁸⁷ “A hipótese fática cuida da chamada substituição tributária para trás ou diferimento, regime tributário que se destaca pelo recolhimento postergado do tributo incidente sobre a cadeia produtiva ou ainda em determinadas contribuições previdenciárias, como a do produtor rural, por exemplo. Por este regime, somente quando a mercadoria deixa o Estado, o empresário, substituto tributário, que lhe deu saída recolhe o ICMS incidente sobre as diversas fases da operação mercantil. Pela singela análise do art. 337 do RICMS, observa-se que o regime de postergação do recolhimento do ICMS no Estado do Mato Grosso é opcional e se a empresa resolve anuir ao regime é porque certamente alguma benesse lhe traz. A jurisprudência entende que o regime de diferimento tributário é espécie de benefício fiscal e, como tal sujeita-se ao regramento imposto pelo Fisco que, na hipótese, resulta na impossibilidade de creditamento do ICMS na aquisição de insumos utilizados na atividade empresarial quando a empresa de transporte contratar com pessoas jurídicas optantes do regime tributário do diferimento.” (STJ, 2ª T., RMS 23.730-MT, rel. Min. Eliana Calmon, DJ3 13.05.2009)

que TIPKE y LANG afirman: *keine Steuerschuld ohne Haftung*.³⁸⁸ Añádese, todavía, también, que el legislador puede atribuir la responsabilidad a un tercero que, así, responde por la deuda. Podemos hablar, entonces, de la *Fremdhaftung*.³⁸⁹

Es importante resaltar que, no obstante tanto el contribuyente como el responsable respondan por la deuda, la referencia a la responsabilidad tributaria propiamente (*Steuerhaftung*) es reservada para indicar la posición del tercero responsable, no del propio contribuyente, conforme se puede ver del diccionario jurídico de CREIFELDS: “Haftung im Steuerrecht bedeutet das Entstehen für eine fremde Steuerschuld. Der Steuerschuldner selbst haftet nicht, sondern er schuldet. Nur ein Dritter kann haften”.³⁹⁰

Destaca WALTER SCHICK que la responsabilidad tributaria asegura la Hacienda, la garantiza contra el incumplimiento del pago, sea en el caso de incapacidad patrimonial del contribuyente sea por mala voluntad de hacerlo.³⁹¹

³⁸⁸ “Das Schulden besteht in einem ‘Leistenmüssen’. Wer leisten muss, haftet, d.h. er muss einstehen für die Erfüllung der eigenen Schuld und sich für den Fall, dass er nicht leistet, den Zugriff des Gläubigers auf den Haftungsgegenstand – prinzipiell das gesamte Vermögen – gefallen lassen (Eigenschaft). Naturalobligationen kennt das Steuerrecht nicht. Es gilt: Wer schuldet, haftet; **keine Steuerschuld ohne Haftung**.” (TIPKE; LANG. Et al. Steuerrecht. 19. Auflage. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2008, p. 187)

³⁸⁹ “Steuergesetze pflegen die Erfüllung der Steuerschuld (und evtl. Auch anderer Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis) zusätzlich dadurch zu sichern, dass sie Haftungs- (haftungsbegründende) Tatbestände schaffen, Dritte für die Steuerschuld haften lassen (**Fremdhaftung**).” (TIPKE; LANG. Op. cit., p. 187)

³⁹⁰ “Haftung im Steuerrecht bedeutet das Entstehen für eine fremde Steuerschuld. Der Steuerschuldner selbst haftet nicht, sondern er schuldet. Nur ein Dritter kann haften. Während das Finanzamt gegenüber dem Steuerschuldner zur Inanspruchnahme verpflichtet ist, steht die Inanspruchnahme eines Haftungsschuldners in seinem pflichtgemäßen Ermessen (§§ 191, 219 AO).” (KÖNIG, Christiane. In: CREIFELDS, Carl; et al. Rechtswörterbuch. 19. Auflage. München: Verlag C. H. Beck, 2007, p. 552)

³⁹¹ “Steuerliches Haftungsrecht ist der Sache nach geregelt in den §§ 69 bis 76 AO und in einigen Vorschriften des besonderen Steuerrechts. Es verfolgt das Ziel, den Steueranspruch ‘auszudehnen’ (Hensel), ihn ‘auf mehrere Beine zu stellen’ (Kruse). Dadurch ‘erlangt der

Esto porque el tercero (*dritter Personen*) responde con su propio patrimonio por la deuda del contribuyente.³⁹²

La *Abgabenordnung* (AO) – la ley general tributaria alemana – pone el responsable tributario entre los obligados tributarios (*Steuerpflichtiger*), es decir entre los obligados al cumplimiento de la obligación de hacer el pago del tributo. Es lo que consta de su párrafo 33: "§ 33 Steuerpflichtiger. ¹ Steuerpflichtiger ist, wer eine Steuer schuldet, für eine Steuer haftet, eine Steuer für Rechnung eines Dritten einzubehalten und abzuführen hat, wer eine Steuererklärung abzugeben, Sicherheit zu leisten, Bücher und Aufzeichnungen zu führen oder andere ihm durch die Steuergesetze auferlegte Verpflichtungen zu erfüllen hat".

Es claro en el Derecho alemán que la posibilidad de buscar la satisfacción del crédito de un tercero depende de la ocurrencia tanto del hecho imponible como del presupuesto de hecho propio de la responsabilidad. Es lo que destacan TIPKE y LANG: "Die Entstehung des Haftungsanspruchs setzt die Verwirklichung des Schuldtatbestands und des Haftungstatbestands (...) voraus (...)." ³⁹³

Steuergläubiger die Möglichkeit, unter Umständen die Auswahl unter mehreren Steuerschuldnern (oder als Steuerschuldner zu behandelnden Personen) treffen zu können; er sichert sich gegen das Leistungsunvermögen oder den bösen Willen desjenigen, der in erster Linie zur Leistung berufen erscheint'." (SCHICK, Walter. Haftung für Steuerschulden auf Grund Privatrechts?: Zugleich ein Beitrag zur Abgrenzung Steuerrecht – Privatrecht. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt KG, 1993, p. 15.)

³⁹² "Zutreffend bemerkt Weber-Fas, der haftungsanspruch gehöre 'zu einer selbständigen Anspruchskategorie, deren Wesen die Garantiestellung dritter Personen ist, die für die Erfüllung einer fremden Steuerschuld mit ihrem Vermögen kraft gesetzlicher Anordnung einzustehen haben'. [...] Er ist auch finanzverfassungsrechtlich ein Steuersicherungsanspruch und admite in steuerrechtlicher Geldleistungsanspruch sui generis." (SCHICK. Op. cit., p. 15/16.)

³⁹³ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. Op. cit., p. 190.

En el Derecho alemán, el presupuesto de hecho específico de la responsabilidad (*Haftungstatbestand*)³⁹⁴ es también verificado por la Hacienda y documentado en una notificación o información de responsabilidad (*Haftungsbescheid*) según el § 191 de la AO: “§ 191. Wer kraft Gesetzes für eine Steuer haftet (Haftungsschuldner), kann durch Haftungsbescheid, wer kraft Gesetzes verpflichtet ist, die Vollstreckung zu dulden, kann durch Duldungsbescheid in Anspruch genommen werden.”³⁹⁵

³⁹⁴ Así como en Brasil, en Alemania algunas de las hipótesis de responsabilidad son disciplinadas en la Abgabenordnung y otras en las leyes que cuidan de cada impuesto.

³⁹⁵ Abgabenordnung: “4. Unterabschnitt. Haftung... § 191 Haftungsbescheide, Duldungsbescheide (1) 1Wer kraft Gesetzes für eine Steuer haftet (Haftungsschuldner), kann durch Haftungsbescheid, wer kraft Gesetzes verpflichtet ist, die Vollstreckung zu dulden, kann durch Duldungsbescheid in Anspruch genommen werden. 2Die Anfechtung wegen Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis außerhalb des Insolvenzverfahrens erfolgt durch Duldungsbescheid, soweit sie nicht im Wege der Einrede nach § 9 des Anfechtungsgesetzes geltend zu machen ist; bei der Berechnung von Fristen nach den §§ 3, 4 und 6 des Anfechtungsgesetzes steht der Erlass eines Duldungsbescheids der gerichtlichen Geltendmachung der Anfechtung nach § 7 Abs. 1 des Anfechtungsgesetzes gleich. 3Die Bescheide sind schriftlich zu erteilen. (2) Bevor gegen einen Rechtsanwalt, Patentanwalt, Notar, Steuerberater, Steuerbevollmächtigten, Wirtschaftsprüfer oder vereidigten Buchprüfer wegen einer Handlung im Sinne des § 69, die er in Ausübung seines Berufs vorgenommen hat, ein Haftungsbescheid erlassen wird, gibt die Finanzbehörde der zuständigen Berufskammer Gelegenheit, die Gesichtspunkte vorzubringen, die von ihrem Standpunkt für die Entscheidung von Bedeutung sind. (3) 1Die Vorschriften über die Festsetzungsfrist sind auf den Erlass von Haftungsbescheiden entsprechend anzuwenden. 2Die Festsetzungsfrist beträgt vier Jahre, in den Fällen des § 70 bei Steuerhinterziehung zehn Jahre, bei leichtfertiger Steuerverkürzung fünf Jahre, in den Fällen des § 71 zehn Jahre. 3Die Festsetzungsfrist beginnt mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem der Tatbestand verwirklicht worden ist, an den das Gesetz die Haftungsfolge knüpft. 4Ist die Steuer, für die gehaftet wird, noch nicht festgesetzt worden, so endet die Festsetzungsfrist für den Haftungsbescheid nicht vor Ablauf der für die Steuerfestsetzung geltenden Festsetzungsfrist; andernfalls gilt § 171 Abs. 10 sinngemäß. 5In den Fällen der §§ 73 und 74 endet die Festsetzungsfrist nicht, bevor die gegen den Steuerschuldner festgesetzte Steuer verjährt (§ 228) ist. (4) Ergibt sich die Haftung nicht aus den Steuergesetzen, so kann ein Haftungsbescheid ergehen, solange die Haftungsansprüche nach dem für sie maßgebenden Recht noch nicht verjährt sind. (5) 1Ein Haftungsbescheid kann nicht mehr ergehen, 1. soweit die Steuer gegen den Steuerschuldner nicht festgesetzt worden ist und wegen Ablaufs der Festsetzungsfrist auch nicht mehr festgesetzt werden kann, 2. soweit die gegen den Steuerschuldner festgesetzte Steuer verjährt ist oder die Steuer erlassen worden ist. 2 Dies gilt nicht, wenn die Haftung darauf beruht, dass der Haftungsschuldner Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei begangen hat.”

El acto administrativo de declaración de responsabilidad se produce, aún, por la notificación del responsable para realizar el pago (*Zahlungsaufforderung*).³⁹⁶

Las hipótesis de responsabilidad tributaria están en los artículos 69 hasta 76 de la AO y, eventualmente, en las leyes específicas que cuidan de cada impuesto.³⁹⁷

El carácter subsidiario³⁹⁸ de la responsabilidad en Alemania también es establecido expresamente en la primera parte del § 219 de la *Abgabenordnung*: "§ 219 Zahlungsaufforderung bei Haftungsbescheiden. ¹Wenn nichts anderes bestimmt ist, darf ein Haftungsschuldner auf Zahlung nur in Anspruch genommen werden, soweit die Vollstreckung in das bewegliche Vermögen des Steuerschuldners ohne Erfolg geblieben oder anzunehmen ist, dass die Vollstreckung aussichtslos sein würde".

Será subsidiaria la responsabilidad, por lo tanto, salvo si una ley dispusiere de modo diferente para alguna hipótesis específica.

³⁹⁶ "Die Inanspruchnahme erfolgt durch schriftlichen Haftungsbescheid (§ 191 AO), der die Haftung feststellt, und die Zahlungsaufforderung (§ 219 AO). Wer verpflichtet ist, die Vollstreckung zu dulden, kann durch Duldungsbescheid in Anspruch genommen werden. [...] Der Haftungsbescheid ist ein Verwaltungsakt. Rechtsbehelf gegen den Haftungsbescheid ist der Einspruch und ggf. Die Anfechtungsklage." (KÖNIG, Christiane. In: CREIFELDS. Op. cit., p. 553)

³⁹⁷ "Haftungstatbestände können sich aus der Abgabenordnung ergeben. [...] Weitere Haftungstatbestände können sich aus den einzelnen Steuergesetzen ergeben..." (KÖNIG, Christiane. Op. cit., p. 553)

³⁹⁸ No así cuando sea caso de fraude o disimulación o cuando la ley disponga en contrario.

ii. La responsabilidad tributaria en el Derecho Italiano

La responsabilidad tributaria es referida por la doctrina italiana como un mecanismo de tutela de la Hacienda a través de la extensión de la obligación de pago del tributo a tercero.³⁹⁹

El *Decreto del Presidente della Repubblica del 29/09/1973 n. 600 (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi)*, en su art. 64, hasta hoy en vigor, definió la figura del sustituto tributario y la del responsable tributario: "Sostituto e responsabile d' imposta. Chi in forza di disposizioni di legge e' obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili ed anche a titolo di acconto, deve esercitare la rivalsa se non e' diversamente stabilito in modo espresso....Chi in forza di disposizioni di legge e' obbligato al pagamento dell'imposta insieme con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi, ha diritto di rivalsa".

De pronto queda claro que tanto el sustituto como el responsable son obligados por la ley relativamente a tributo ajeno, el sustituto en lugar del otro y el responsable junto con el otro. ANDRÉA PARLATO destaca este punto: "Responsabile e sostituto appaiono normativamente impegnati al pagamento del tributo per fatti o situazioni riferibili ad altri".

El derecho de resarcimiento (*rivalsa*) aparece como reflejo del carácter ajeno de la deuda. Vease más una vez ANDRÉA PARLATO: "Una caratteristica

³⁹⁹ "É di immediata evidenza che il meccanismo normativo posto in essere dal legislatore nella creazione delle figure del responsabile e del sostituto appare finalizzato ad esigenze fiscali di tutela dell'amministrazione finanziaria. [...] ... si tratta di indugiare preliminarmente sulla identificazione... del criterio di 'estensione' dell'obbligo al pagamento del tributo in capo a soggetti estranei alla riferibilità del fatto." (PARLATO, Andréa. Il responsabile ed il sostituto d'imposta. In *Tratatto di Diritto Tributário*. AMATUCCI, Andréa; GONZÁLEZ, Eusebio; TRZASKALIK, Christoph. CEDAM, 2001, p. 849)

comune alle due categorie di soggetti è costituita dalla 'rivalsa', che per il responsabile costituisce un 'diritto', per il sostituto un 'obbligo', salvo che in modo espresso non venga diversamente stabilito. [...] ... l'esistenza del diritto di rivalsa è elemento rilevatore dell'alienità del debito da parte del responsabile d'imposta."⁴⁰⁰

También FANTOZZI subraya el fundamento del derecho de resarcimiento: "El responsable d'imposta avrà poi diritto di rivalsa per l'intero nei confronti del debitore principale... E proprio l'esistenza del diritto di rivalsa vale a distinguere il soggetto passivo del responsable d'imposta essendo il sintomo dell'alienità del debito da parte di quest'ultimo (che infatti è obbligato per fatti o situazioni riferibili ad altri soggetti) e il meccanismo che evita che ne sopporti il carico. Anche se – è bene ribardirlo – l'alienità del debito non concreta una scissione fra debito e responsabilità, ma solo que il debito próprio del responsable surge in ragione di una fattispecie imputabile ad un altro soggetto."⁴⁰¹

Otro aspecto importante es que la responsabilidad tributaria requiere dos presupuestos de hecho, el de la obligación principal y el de la propia responsabilidad, conforme ya afirmaba PARLATO en su monografía *Il Responsabile d'Imposta*: "Insomma si è in presenza di due fattispecie: A) l'una, che denominiamo principale, causativa dell'obbligo – il quale appunto vi si collega come conseguenza – nei confronti dell'obbligato principale; B) l'altra, secondaria e dalla prima dipendente, che comprende taluni specifici elementi (successione nell'azienda, titolarità della situazione tutoria, rappresentanza del

⁴⁰⁰ PARLATO, Andréa. Il responsabile ed il sostituto d'imposta. In *Tratatto...*, p. 848 e 865.

⁴⁰¹ FANTOZZI, Augusto. *Il Diritto Tributario*. Torino: UTET, 2003 (Ristampa 2004), p. 340.

proprietario della merce, ecc.) e che è causativa dell'obbligo nei confronti del soggetto denominato 'responsabile d'imposta'."⁴⁰²

TESAURO añade que el responsable es "quel particolare debitore d'imposta che non realizza il presupposto, ma una fattispecie collaterale" y que "...sua responsabilità non deriva dall'aver concorso a realizzare il presupposto dell'imposta, ma dall'aver posto in essere una fattispecie ulteriore e diversa".⁴⁰³

Dice PARLATO que la "fattispecie denominata secondaria appare indiscutibilmente condizionata alla prima", de modo que "L'inesistenza della situazione d'obbligo (situazione effettuale) in capo all'obligato principale rende impossibile il sorgere della situazione d'obbligo nei confronti del responsabile d'imposta".⁴⁰⁴ TESAURO también destaca que el responsable "è un coobligato in via dipendente, non in via paritaria".⁴⁰⁵ Aliás, ALLORIO ya había afirmado que "l'obbligazione dell'uno è pregiudiziale a quella dell'altro, e la seconda

⁴⁰² PARLATO, Andrea. *Il Responsabile d' Imposta*. Milano: Dott.A. Giuffrè Editore, 1963, p. 80.

⁴⁰³ TESAURO, Francesco. *Istituzioni di Diritto Tributario*. 8ª ed. Vol. I. Torino: UTET, 2004 (Ristampa 2005), p. 134.

⁴⁰⁴ "... la fattispecie denominata secondaria appare indiscutibilmente condizionata alla prima. ... l'effetto derivante dalla fattispecie denominata principale viene a costituire a sua volta un elemento di fatto della fattispecie secondaria. (...) L'inesistenza della situazione d'obbligo (situazione effettuale) in capo all'obligato principale rende impossibile il sorgere della situazione d'obbligo nei confronti del responsabile d'imposta, poichè viene a mancare un elemento costitutivo della sua fattispecie, e quindi una condizione necessaria per la sua esistenza. Nella diversa ipotesi dell'esistenza della situazione d'obbligo in capo all'obligato principale non si potrà ritenere sic et simpliciter esistente la situazione d'obbligo in capo al responsabile d'imposta, finchè non vi sia il concorso degli altri elementi che ne caratterizzano la fattispecie causativa." (PARLATO, Andrea. *Il Responsabile...*, p. 81)

⁴⁰⁵ "Tra fattispecie principale – cui si collega il debito dell'obligato principale – e fattispecie secondaria, da cui deriva l'obbligazione del responsabile, vi è un rapporto di 'pregiudizialità-dipendenza': l'obbligazione del responsabile, in tanto esiste, in quanto esiste quella principale. Perciò il responsabile è un coobbligato in via dipendente, non in via paritaria." (TESAURO. *Op. cit.*, p. 135)

dipendente dalla prima”.⁴⁰⁶ FALSITTA aún destaca que “La estraneità del responsabile d’imposta alla realizzazione del presupposto imponibile è l’elemento che diversifica questa figura dalle altre obbligación solidali dipendenti.”⁴⁰⁷

Es importante considerar, todavía, que no es cualquier persona que la ley puede poner como responsable. PUGLIESE advertía: “Se comprende bien que el Estado moderno de derecho no puede atribuir al azar la responsabilidad a cualquier persona con recursos suficientes para satisfacerla... el supuesto previo de la atribución de responsabilidad es siempre una relación particular entre el responsable y el deudor del tributo, o la sucesión en situaciones particulares de derecho o de hecho o la violación de una obligación legal, de manera que quien participa en esta relación, o es causahabiente o le es imputable esa violación, siempre podrá –dentro de las disposiciones aplicables– protegerse preventivamente o cuando menos valuar el riesgo al que se expone.”⁴⁰⁸

Por fin, cabe subrayar que, en el Derecho italiano, el responsable responde *in solido* con el contribuyente. FANTOZZI advierte: “Inoltre la solidarietà dipendente del responsabile d’imposta non è, di solito, responsabilità sussidiaria, nel senso que il fisco può in genere liberamente

⁴⁰⁶ ALLORIO, Enrico. Diritto Processuale Tributario. 5ª ed. Torino: Unione Tipografico Editrice Torinese, 1969, p. 143.

⁴⁰⁷ FALSITTA, Gaspare. Manuale di Diritto Tributario. Parte Generale. 5ª ed. Milano: CEDAM, 2005, p. 244.

⁴⁰⁸ PUGLIESE, Mario. Instituciones de Derecho Fianciero. 3ª ed. Estudio preliminar de Alfonso Cortina gutierrez. Edición en lengua española. México: Porrúa, 1976, p. 189.

escutere l'uno o l'altro soggetto, senza doversi rivolgere dapprima al debitore principale.”⁴⁰⁹

iii. La responsabilidad tributaria en el Derecho Portugués

En Portugal, la *Lei Geral Tributária* portuguesa de 1998 (en adelante LGTP) en su art. 18º, considera sujeto pasivo de la relación tributaria a quién esté vinculado al cumplimiento de la prestación tributaria, sea contribuyente, sustituto o responsable.⁴¹⁰

La doctrina diverge sobre tal concepto de sujeto pasivo, que en España, sin duda, sería considerado impropio por demasiado extenso. LEITE DE CAMPOS también entiende que el responsable tributario, en verdad, no es un sujeto pasivo, pues, esto si, “está numa posição em relação ao sujeito passivo que determina a sua responsabilidade”. Destaca que “A natureza da responsabilidade tributária é diferente da natureza da obrigação tributária do sujeito passivo”.⁴¹¹ Todavía, hay quién piense, al contrario, que el concepto de sujeto pasivo que consta de la LGTP es, incluso, “demasiado estrito”⁴¹² al identificar sujeto pasivo con deudor. JOSÉ CASALTA NABAIS considera que “sujeito passivo (lato sensu) da relação fiscal é toda e qualquer pessoa... a que a lei imponha o dever de efectuar uma prestação tributária, seja a prestação de imposto, sejam as prestações correspondentes às múltiplas e diversificadas

⁴⁰⁹ FANTOZZI, Augusto. Op. cit., p. 339.

⁴¹⁰ LGTP: “Artigo 18.º Sujeitos... 3. O sujeito passivo é a pessoa singular ou colectiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável.”

⁴¹¹ LEITE DE CAMPOS, Diogo; LEITE DE CAMPOS, Mónica Horta Neves. *Direito Tributário*. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 378. Obs: Diogo Lei de Campos, Profesor Catedrático de la Faculdade de Direito de Coimbra, también há presidido la comisión que há elaborado el anteproyeto de la Lei Geral Tributária portuguesa.

⁴¹² NABAIS. *Direito Fiscal*... cit, p. 262.

obrigações acessórias”,⁴¹³ siendo desde ya importante destacar que por obligaciones acesorias son considerados, en el Derecho Tributário português, así como en el brasileño, las obligaciones o deberes formales “sejam de natureza declarativa ou comunicativa, sejam de natureza contabilística”.⁴¹⁴

Ya el concepto de responsabilidad tributaria es estricto. Como advierte JOSÉ CASALTA NABAIS, el derecho tributario o fiscal “labora com um conceito, a seu modo, restrito de responsabilidade”, distinto incluso de la solidaridad.⁴¹⁵

LEITE DE CAMPOS destaca que, para que haya responsabilidad tributaria, es necesario no solamente la ocurrencia del presupuesto de la obligación, pero también “que se preencha o pressuposto de facto em virtude do qual fica obrigado o responsável.” Y añade, en conclusión, que “para que haja responsabilidade, é necessário que se preencham dois pressupostos de facto”, sendo que “o pressuposto de facto da obrigação do responsável está dependente do preenchimento do pressuposto de facto que origina a obrigação tributária”.⁴¹⁶

La doctrina esclarece que la responsabilidad tributaria sólo puede ser impuesta por ley y que, además, “*Os sujeitos passivos não podem, negocialmente, estender, reduzir ou modificar os deveres dos responsáveis da obrigação tributária*”.⁴¹⁷

⁴¹³ NABAIS. Direito Fiscal... cit, p. 261.

⁴¹⁴ El criterio distinto decurre, al que parece, del hecho de no hacer claro de que relación jurídica se habla, si de cualquiera relación relacionada a la tributación o solamente de la relación contributiva, pues, cuando a esta, no hay divergencia en el sentido de que sujeto pasivo es solamente el contribuyente que realiza el hecho imponible.

⁴¹⁵ NABAIS. Direito Fiscal... cit., p. 278.

⁴¹⁶ LEITE DE CAMPOS; LEITE DE CAMPOS. Op.cit, p. 377.

⁴¹⁷ LEITE DE CAMPOS; LEITE DE CAMPOS. Op.cit, p. 377 y 378.

Además, en las hipótesis de responsabilidad establecidas por la LGTP se percibe el elemento de incumplimiento de obligaciones por el responsable. Así es que, *e.g.*, debe ser imputable al administrador la falta del pago de los tributos si por su culpa el patrimonio de la sociedad se hubiera tornado insuficiente para la satisfacción de las deudas, según el artículo 24º de la LGTP.⁴¹⁸

Pero se puede ver que hay incluso presunción de culpa en la legislación portuguesa, como consta del art. 24º, 1., b, que prevê la responsabilidad por las deudas vencidas durante el ejercicio del cargo cuando los administradores, directores o gerentes “*não provem que não lhe foi imputável a falta de pagamento*”. Semejante es la previsión constante del art. 25º, 2.: “*em caso de falência do estabelecimento individual de responsabilidade limitada por causa relacionada com a actividade do seu titular, responderão todos os seus bens, salvo se ele provar que o princípio da separação patrimonial foi devidamente observado na sua gestão.*” Sobre el primer caso, JOSÉ CASALTA NABAIS, aunque reconociendo que la disciplina es más blanda que en la legislación anterior (art. 13º del Código de Processo Tributário portugués), entiende que la prueba de ausencia de culpa “*revela-se uma verdadeira diabolica probatio e, por isso mesmo, demasiado onerosa*”, violando los principios de la igualdad y de la proporcionalidad.⁴¹⁹ Analizando la presunción de culpa que anteriormente era establecida en mayor grado por el art. 13º del Código de Processo Tributário

⁴¹⁸ LGTP: “Artigo 24.º Responsabilidade dos membros de corpos sociais e responsáveis técnicos
1. Os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si: a) Pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação; b) Pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento. 2...”

⁴¹⁹ NABAIS. Direito Fiscal... , p. 282.

portugués, LEITE DE CAMPOS afirma su inconstitucionalidad por violación de los principios constitucionales de la prohibición del exceso y de la proporcionalidad (artículos 2º y 266º, 2, de la CR).⁴²⁰

Consta de la LGTP que la responsabilidad tributaria puede alcanzar otras personas además de los sujetos pasivos originarios y que tiene carácter subsidiario. En efecto, el art. 22º, apartado 3, deja claro que la responsabilidad tributaria es, “salvo determinação em contrário, apenas subsidiária.” Además, el art. 23º, apartados 1 y 2, dicen que a “reversão contra o responsável subsidiário depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão”.⁴²¹

⁴²⁰ Vide: LEITE DE CAMPOS; LEITE DE CAMPOS. Op.cit, p. 377 y 384/389.

⁴²¹ LGTP: “Artigo 22.º Responsabilidade tributária 1. A responsabilidade tributária abrange, nos termos fixados na lei, a totalidade da dívida tributária, os juros e demais encargos legais. 2. Para além dos sujeitos passivos originários, a responsabilidade tributária pode abranger solidária ou subsidiariamente outras pessoas. 3. A responsabilidade tributária por dívidas de outrem é, salvo determinação em contrário, apenas subsidiária. 4. As pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal, devendo, para o efeito, a notificação ou citação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais. Artigo 23.º Responsabilidade tributária subsidiária 1. A responsabilidade subsidiária efectiva-se por reversão do processo de execução fiscal. 2. A reversão contra o responsável subsidiário depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão. 3. Caso, no momento da reversão, não seja possível determinar a suficiência dos bens penhorados por não estar definido com precisão o montante a pagar pelo responsável subsidiário, o processo de execução fiscal fica suspenso desde o termo do prazo de oposição até à completa excussão do património do executado, sem prejuízo da possibilidade de adopção das medidas cautelares adequadas nos termos da lei. 4. A reversão, mesmo nos casos de presunção legal de culpa, é precedida de audição do responsável subsidiário nos termos da presente lei e da declaração fundamentada dos seus pressupostos e extensão, a incluir na citação. 5. O responsável subsidiário fica isento de juros de mora e de custas se, citado para cumprir a dívida tributária principal, efectuar o respectivo pagamento no prazo de oposição. 6. O disposto no número anterior não prejudica a manutenção da obrigação do devedor principal ou do responsável solidário de pagarem os juros de mora e as custas, no caso de lhe virem a ser encontrados bens.”

Es importante destacar, aún, la previsión de audiencia previa del responsable y de declaración fundamentada cuanto a los presupuestos y a la extensión de la responsabilidad, conforme el ítem 4 del artículo 23 de la LGTP: “4. A reversão, mesmo nos casos de presunção legal de culpa, é precedida de audição do responsável subsidiário nos termos da presente lei e da declaração fundamentada dos seus pressupostos e extensão, a incluir na citação.” También cabe decir que al responsable es permitido pagar sin intereses, desde que no manifieste oposición.⁴²²

Por fin, es interesante destacar que en el *Regime Geral de Infrações Tributárias* (RGIT), hay previsión de responsabilidad de los administradores o gerentes por las multas e indemnizaciones impuestas a las sociedades cuando hayan colaborado dolosamente en la práctica de la infracción (art. 8º, 6.). JOSÉ CASALTA NABAIS entiende que “mais não é do que uma emanção do princípio constante do art. 497º do Código Civil relativo à responsabilidade pelo dano em caso de pluralidade de responsáveis”.⁴²³

b) El contenido de la responsabilidad tributaria en el Derecho Español

i. La responsabilidad en la Ley General Tributaria de 1963 (Ley 230/63)

La Ley General Tributaria de 1963 (Ley 230/63), disponía sobre la responsabilidad tributaria en sus artículos 37 hasta 41. Aunque la LGT/1963 hubiese clasificado como sujeto pasivo solamente el contribuyente y el sustituto

⁴²² LGTP: “Artigo 23.º Responsabilidade tributária subsidiária... 5. O responsável subsidiário fica isento de juros de mora e de custas se, citado para cumprir a dívida tributária principal, efectuar o respectivo pagamento no prazo de oposição. 6. O disposto no número anterior não prejudica a manutenção da obrigação do devedor principal ou do responsável solidário de pagarem os juros de mora e as custas, no caso de lhe virem a ser encontrados bens.”

⁴²³ NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal...* cit., p. 284/285.

en su artículo treinta, trataba de los responsables en la sección segunda del mismo capítulo sobre el sujeto pasivo.⁴²⁴

Ponía la ley como fuente de la obligación de los responsables (art. 37, con la redacción de la Ley 25/1995) y preveía el carácter subsidiario de la responsabilidad, “salvo precepto legal expreso en contrario”. Y excluía de la responsabilidad, como regla, las sanciones, en el art. 37, apartado tres.⁴²⁵

Es relevante observar también que la LGT de 1963, con sus alteraciones posteriores, ya prevía el procedimiento de derivación, exigiendo acto administrativo declaratorio de la responsabilidad, mediante previa audiencia del interesado. Además, garantizaba al responsable período voluntario para el pago. También subordinaba la derivación a la previa declaración de fallido del deudor.⁴²⁶

⁴²⁴ LGT/63: “TÍTULO SEGUNDO. Los Tributos. ... CAPÍTULO III. El Sujeto Pasivo. ... SECCIÓN SEGUNDA. Responsables del Tributo”

⁴²⁵ LGT/63: “Artículo treinta y siete (Artículo 37, con la redacción de la Ley 25/1995, 20 julio). Uno. La ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos o deudores principales, a otras personas, solidaria o subsidiariamente. Dos. Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria. Tres. La responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones. El recargo de apremio sólo será exigible al responsable en el supuesto regulado en el párrafo tercero del apartado siguiente.”

⁴²⁶ LGT/1963, art. 37: “... Cuatro. En todo caso, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia del interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance. Dicho acto les será notificado, con expresión de los elementos esenciales de la liquidación, e la forma que reglamentariamente se determine, confiriéndoles desde dicho instante todos los derechos del deudor principal. Transcurrido el período voluntario que se concederá al responsable para el ingreso, si no efectúa el pago la responsabilidad se extenderá automáticamente al recargo a que se refiere el artículo 127 de esta Ley y la deuda le será exigida en vía de apremio. Cinco. La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los demás responsables solidarios, sin perjuicio de las medidas cautelares que antes de esta declaración puedan adoptarse dentro del marco legalmente previsto. Seis. Cuando sean dos o más los responsables solidarios o subsidiarios de una misma deuda, ésta podrá exigirse íntegramente a cualquiera de ellos.”

Adelante, en sus artículos 38 a 41, la LGT de 1963 se ocupa en establecer presupuestos de hecho de responsabilidad.⁴²⁷

ii. La responsabilidad en la Ley General Tributaria de 2003 (Ley 58/03)

La Ley General Tributaria española de 2003 (Ley 58/03 - LGT)⁴²⁸ adoptó una estructura distinta de la que había en la ley anterior. Abrió el capítulo II para los obligados tributarios. La sección primera (arts. 35 hasta 38) de tal capítulo trata de las clases de obligados tributarios.

⁴²⁷ LGT/1963: “Artículo treinta y ocho (Artículo 38, com la redación de la Ley 10/1985, 26 abril). Uno. Responderán solidariamente de las obligaciones tributarias todas las personas que sean causantes o colaboren en la realización de una infracción tributaria. Dos. En los supuestos de declaración consolidada, todas las Sociedades integrantes del grupo serán responsables solidarias de las infracciones cometidas en este régimen de tributación. Artículo treinta y nueve (Artículo 39 com la redación de la Ley 10/1985, 26 abril). Los copartícipes o cotitulares de las entidades jurídicas o económicas a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria responderán solidariamente, y en proporción a sus respectivas participaciones de las obligaciones tributarias de dichas Entidades. Artículo cuarenta (Artículo 40, com la redación de la Ley 60/1969, 30 de junio; y su número uno con la redación de la Ley 10/1985, 25 abril). Uno. Serán responsables subsidiariamente de las infracciones tributarias simples y de la totalidad de la deuda tributaria en los casos de infracciones graves cometidas por las personas jurídicas, los administradores de las mismas que no realizaren los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de la obligaciones tributarias infringidas, consintieren el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptaren acuerdos que hicieran posibles tales infracciones. Asimismo, serán responsables subsidiariamente, en todo caso, de las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades los administradores de las mismas. Lo previsto en este precepto no afectará a lo establecido en otros supuestos de responsabilidad en la legislación tributaria en vigor. Dos. Serán responsables subsidiarios los Síndicos, Interventores o Liquidadores de quiebras, concursos, sociedades y Entidades en general, cuando por negligencia o mala fe no realicen las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones y que sean imputables a los respectivos sujetos pasivos. Artículo cuarenta y uno. Uno. Los adquirentes de bienes afectos por Ley a la deuda tributaria responderán con ellos, por derivación de la acción tributaria, si la deuda no se paga. Dos. La derivación de la acción tributaria contra los bienes afectos exigirá acto administrativo notificado reglamentariamente, pudiendo el adquirente hacer el pago, dejas que prosiga la actuación o reclamar contra la liquidación practicada o contra la procedencia de dicha derivación. Tres. La derivación sólo alcanzará el límite previsto por la Ley al señalar la afección de los bienes.”

⁴²⁸ Conforme su exposición de motivos, la LGT “es el eje central del ordenamiento tributario donde se recogen sus principios esenciales y se regulan las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes”.

Su artículo 36.1 considera sujetos pasivos solamente el contribuyente y el sustituto, los cuales deben cumplir la obligación tributaria principal⁴²⁹, es decir, la que tiene por objeto el pago de la cuota tributaria⁴³⁰. El contribuyente es el que “realiza el hecho imponible” y el sustituto el que “por imposición de la Ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma.”⁴³¹

El responsable es considerado como obligado tributario⁴³², pero no sujeto pasivo de la obligación tributaria.

⁴²⁹ Ley General Tributaria (LGT): “Artículo 36. Sujetos pasivos: contribuyente y sustituto del contribuyente. 1. Es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la Ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo...”

⁴³⁰ Ley General Tributaria (LGT): “Artículo 19. Obligación tributaria principal – La obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la cuota tributaria.”

⁴³¹ Ley General Tributaria (LGT): “Artículo 36... 2. Es contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible. 3. Es sustituto el sujeto pasivo que, por imposición de la Ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma. El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la Ley señale otra cosa.” La redacción del artículo 36 no ha escapado, todavía, de la crítica de FERREIRO LAPATZA: “... el texto del art. 36 L.G.T. destaca por su carácter tautológico y pleonástico...; es en buena parte erróneo por contradictorio; y es en buena parte inútil. ... Es erróneo por contradictorio ya que la obligación tributaria principal es la que –y sólo la que– nace con la realización del hecho imponible (art. 20 L.G.T.) y la obligación del sustituto no nace del hecho imponible sino de otro presupuesto de hecho... por lo que la obligación del sustituto no es la obligación tributaria principal sino otra. Lo cual no empece... la consideración del sustituto también como deudor tributario principal...” (FERREIRO LAPATZA. Op. cit., p. 409); La LGT distingue el sustituto del retenedor, conceptuando esto como “la persona o entidad a quien la ley de cada tributo impone la obligación de detraer e ingresar en la Administración tributaria, con ocasión de los pagos que deba realizar a otros obligados tributarios, una parte de su importe a cuenta del tributo que corresponda a éstos”. Vease el artículo 37: “Artículo 37. 2. Es retenedor la persona o entidad a quien la Ley de cada tributo impone la obligación de detraer e ingresar en la Administración tributaria, con ocasión de los pagos que deba realizar a otros obligados tributarios, una parte de su importe a cuenta del tributo que corresponda a éstos. 3...” El retenedor no desplaza el contribuyente, encuanto el sustituto, si, o desplaza.

⁴³² LGT, art. 35, apartado 5 c/c art. 41.

La LGT dispone sobre la figura del responsable tributario en sección propia (sección tercera). Su artículo 41 dice que otras personas pueden ser impuestas por la Ley junto a los deudores principales como responsables por la deuda tributaria. Véase el precepto legal: Artículo 41. Responsabilidad tributaria. 1. La Ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades. A estos efectos, se considerarán deudores principales los obligados tributarios del apartado 2 del artículo 35 de esta Ley. 2. Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria. 3. Salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley, la responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario. Cuando haya transcurrido el plazo voluntario de pago que se conceda al responsable sin realizar el ingreso, se iniciará el período ejecutivo y se exigirán los recargos e intereses que procedan. 4. La responsabilidad no alcanzará a las sanciones, salvo las excepciones que en esta u otra Ley se establezcan. 5. Salvo que una norma con rango de Ley disponga otra cosa, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de esta Ley. Con anterioridad a esta declaración, la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del artículo 81 de esta Ley y realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas en los artículos 142 y 162 de esta Ley. La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios. 6. Los responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil.

La ley (LGT, art. 41.2) establece que la responsabilidad será subsidiaria, salvo precepto legal que prevea expresamente la solidaridad. La LGT, es seguro, disciplina tanto hipótesis de responsabilidad solidaria (art. 42) como de responsabilidad subsidiaria (art. 43), pero otras hipótesis establecidas por la ley serán, salvo previsión expresa en contrario, subsidiarias. Y, de cualquier modo, solamente se podrá requerir el pago del responsable, aún en el caso de solidaridad, después de transcurrido el período voluntario, conforme su artículo 175.⁴³³

Queda claro, pues, que el legislador español utiliza el término “responsable” en su sentido estricto: presupone el incumplimiento de la obligación de pago en el período voluntario.

El apartado 4. del art. 41 es preciso al decir que la responsabilidad no alcanzará las sanciones. Tal fue la novedad traída al ordenamiento español anteriormente por la Ley 25/95. Por fin, hay el reconocimiento del derecho de reembolso del responsable de cara al deudor principal, expresamente previsto en el apartado 6 del artículo 41.

iii. La doctrina

En la doctrina española, el responsable aparece como un tercero obligado al pago del tributo que cumple “una función esencial de aseguramiento, aunque no deje por ello, también, de facilitar la aplicación del tributo”, conforme

⁴³³ Ley General Tributaria (LGT): “Artículo 175. Procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria. 1. El procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria, según los casos, será el siguiente: a. Cuando la responsabilidad haya sido declarada y notificada al responsable en cualquier momento anterior al vencimiento del período voluntario de pago de la deuda que se deriva, bastará con requerirle el pago una vez transcurrido dicho período. b. En los demás casos, una vez transcurrido el período voluntario de pago de la deuda que se deriva, el órgano competente dictará acto de declaración de responsabilidad que se notificará al responsable. 2...”

FERREIRO LAPATZA.⁴³⁴ Para LAGO MONTERO, “la obligación del responsable es una obligación de naturaleza garantista, accesorio y subordinada”.⁴³⁵ MAZORRA pone los supuestos de responsabilidad tributaria entre las medidas “en orden a hacer efectivo el cobro”, como instituto que tiene por finalidad “reforzar y garantizar el pago”.⁴³⁶ También para ALVARADO, la finalidad de la responsabilidad tributaria es “asegurar el pago del tributo”, teniendo la responsabilidad el carácter de “garantía de la prestación tributaria, o bien, como una sanción reparadora que elimina –o disminuye– la lesión patrimonial de la Hacienda Pública sufrida por la conducta ilícita del responsable”.⁴³⁷

Según PEREZ DE AYALA, el responsable “no es sujeto pasivo del tributo por no ser el titular del hecho imponible, pero coexiste junto al contribuyente (o sustituto) y no lo desplaza”.⁴³⁸

MARTÍN QUERALT añade sobre el responsable: “se trata de un tercero que se coloca –como dice la Ley– junto al sujeto pasivo o deudor principal del tributo, pero, a diferencia del sustituto, no lo desplaza de la relación tributaria ni ocupa su lugar, sino que se añade a él como deudor, de manera que habrá

⁴³⁴ FERREIRO LAPATZA. Op. cit., p. 408.

⁴³⁵ LAGO MONTERO, José María. El procedimiento de declaración de la responsabilidad tributaria: una crítica. Impuestos nº 22, 1995, p. 667.

⁴³⁶ MAZORRA MANRIQUE DE LARA, Sonsoles. Concepto de responsable en el Derecho Tributario. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales y Marcial Pons, 1994, p. 12.

⁴³⁷ ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús. Análisis Comparativo de La Responsabilidad Tributaria en los Derechos Español y Mexicano. Tesis doctoral. Salamanca: Universidad de Salamanca, Facultad de Derecho, 1994, p. 244. Para Alvarado, el responsable sería un “sujeto-infractor” cuando la responsabilidad fuera consecuencia de un comportamiento ilícito, aunque la responsabilidad como “sanción” no tendría carácter penal, sino “resarcitorio, pues, persigue reparar o eliminar los inconvenientes provocados por aquella violación”. (p. 203)

⁴³⁸ PEREZ DE AYALA; PERES DE AYALA BECERRIL. Op. cit., p. 96.

dos deudores del tributo, aunque por motivos distintos y con régimen jurídico diferenciado".⁴³⁹

PEREZ DE AYALA dice que hay dos categorías de responsabilidad tributaria, la personal, que ejemplifica con los supuestos de los artículos 42 y 43 de la LGT, y la real, que dice prevista en los artículos 78 y 79 de la LGT. Sus palabras: "... la ley establecerá dos grandes categorías: 1. De una parte, los llamados a responder a título personal, es decir, son responsables *ex lege* con su garantía personal, pero no con unos bienes determinados por la ley. 2. De otra parte, los llamados a responder con determinados bienes, que quedan así afectos a garantizar el pago de la deuda tributaria; será, entonces, el supuesto de la responsabilidad por garantía real."⁴⁴⁰ Para MANUEL GUERRA REGUERA, "el elemento esencial de la responsabilidad descansa en su dimensión garantizadora del crédito tributario". Para él, "lo más originario y esencial de la figura" es "la búsqueda de un segundo patrimonio sujeto al cumplimiento de la obligación tributaria".⁴⁴¹

Para PEREZ DE AYALA, el responsable es "un deudor suplente..., que sólo responde por una obligación tributaria, ya nacida, del contribuyente, y vencida, y no pagada, por aquel deudor principal."⁴⁴²

FERREIRO LAPATZA destaca: "... la Ley no quiere, en ningún caso, que el responsable sea quien pague en primer lugar el tributo. [...] Si el responsable lo es solidariamente, la administración podrá exigirle el pago cuando el

⁴³⁹ MARTÍN QUERALT; LOZANO SERRANO; TEJERIZO LÓPEZ; CASADO OLLERO. Op. cit., p. 297.

⁴⁴⁰ PEREZ DE AYALA; PEREZ DE AYALA BECERRIL. Op. cit., p. 96/97.

⁴⁴¹ GUERRA REGUERA, Manuel: Garantías personales del crédito tributario, Comares, Granada, 1997, p. 255/256.

⁴⁴² PEREZ DE AYALA; PEREZ DE AYALA BECERRIL. Op. cit., p. 96.

contribuyente o el retenedor no hayan pagado la deuda en el plazo de pago en período voluntario. Si el responsable lo es subsidiariamente, es preciso que la administración se haya dirigido primero al deudor principal, y sólo cuando éste haya sido declarado fallido, podrá exigir la deuda al responsable".⁴⁴³

Para COMBARROS, tanto en el caso de responsabilidad subsidiaria como de responsabilidad solidaria, su carácter es de una "obligación accesoria y dependiente de la principal", de modo que "La Administración debe exigir el pago de la obligación en primer lugar al sujeto pasivo y posteriormente al responsable, quedando relegada la diferencia entre responsable solidario y subsidiario al hecho de que, en el primer caso, no será necesario agotar todo el procedimiento frente al sujeto pasivo; es decir, no será necesaria la declaración de insolvencia de este último".⁴⁴⁴

FERREIRO LAPATZA, hablando sobre las responsabilidades solidaria y subsidiaria, advierte que hay "una cierta diferencia cualitativa entre una y otra". La LGT "atribuye una responsabilidad solidaria a quienes ha asumido una posición activa que le implica en el buen fin de la deuda tributaria: al adquirir una empresa sin cerciorarse de que ha cumplido sus obligaciones tributarias, al

⁴⁴³ FERREIRO LAPATZA. Op. cit., p. 410 y 445. Sobre las responsabilidades solidaria y subsidiaria, los textos de CALVO ORTEGA, La responsabilidad tributaria solidaria por actos lícitos", *Hacienda Pública Española* nº 10/1971.

⁴⁴⁴ COMBARROS, V.E.: "La responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria, en el procedimiento de recaudación", *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* nº 23/1979, p. 381. Esta autora, en la página 382, aún distingue la situación de los co-obligados solidarios de aquella del responsable solidario: "... concurrencia en el hecho imponible del que deriva una única obligación a cargo de varios sujetos pasivos, lo que difiere bastante de la concurrencia de dos obligaciones –la del sujeto pasivo y la del responsable– derivadas de presupuestos de hecho distintos. De esta forma, aunque desde la perspectiva solutoria puedan parecer la misma obligación, desde el punto de vista de la relación entre ambos deudores esto no puede mantenerse; a nuestro juicio, son dos las obligaciones que no están insertadas, además, en una situación de paridad, sino que la una depende de la otra y en las relaciones internas sólo uno de los deudores tiene derecho al reembolso de lo pagado. En esta línea nos parece admisible la distinción que en el ámbito civilista se ha realizado entre una 'solidaridad paritaria' y una 'solidaridad dependiente'..."

colaborar en la realización de una infracción...” y “atribuye la condición de responsable subsidiario a quien ha dificultado el efectivo cobro de la deuda por su actitud pasiva ante el incumplimiento del deudor principal al que le une una determinada relación: el administrador de hecho o de derecho que no haya realizado los actos necesarios para que la persona jurídica cumpla sus obligaciones... las personas que contraten o subcontraten la ejecución de obras o prestaciones de servicios sin exigir de aquellos a quienes contraten o subcontraten el certificado de estar al corriente de sus obligaciones tributarias...”⁴⁴⁵

PEREZ DE AYALA aún distingue la responsabilidad solidaria (art. 41) de la solidaridad derivada de la pluralidad de contribuyentes: “No se pueden confundir los supuestos de responsabilidad citados con el contenido del artículo 35.6 LGT. Éste hace referencia a la concurrencia de dos o más titulares en el hecho imponible, que llevará a una responsabilidad solidaria frente a la Hacienda Pública. Parece, por tanto, un supuesto anejo al del artículo 41. Sin embargo, los presupuestos son distintos. El artículo 41 LGT habla de una responsabilidad respecto a las personas que no se sitúan dentro de la relación hecho imponible-sujeto pasivo, sino que por haber realizado una determinada conducta (infractora) se constituyen en responsables solidarios con el titular del hecho imponible y deudor tributarios. En cambio, en el artículo 35.6 ya no se trata de personas ‘externas’, sino que hay una pluralidad de sujetos pasivos (contribuyentes o sustitutos) estableciendo la ley el régimen de solidaridad (a diferencia del régimen general en el derecho común, artículo 1137 C.C.).”⁴⁴⁶

El mismo autor destaca el procedimiento necesario para la derivación de responsabilidad: “En caso de responsabilidad subsidiaria, el responsable sólo

⁴⁴⁵ FERREIRO LAPATZA. Op. cit., p. 446.

⁴⁴⁶ PEREZ DE AYALA; PEREZ DE AYALA BECERRIL. Op. cit., p. 98/99.

podrá ser reclamado por fallido del sujeto pasivo (y después de que se haya intentado de éste el cobro, incluso por medio del embargo y realización de sus bienes), siendo necesario además que exista una fehaciente declaración por parte de la administración de que el sujeto pasivo obligado al pago es tal fallido".⁴⁴⁷ Entoces, aunque las cuestiones procedimentales no sean el objeto de este trabajo, es importante tener en cuenta que la derivación de responsabilidad depende de la notificación al responsable de un Acto de Declaración de Responsabilidad para que lo pueda impugnar.⁴⁴⁸

EUSEBIO GONZÁLEZ enseña: "La notificación del acto de derivación de la responsabilidad, en las dos modalidades de ésta, ha de incluir todos los elementos esenciales de la liquidación, exige la previa audiencia del interesado y confiere a los declarados responsables todos los derechos inherentes al deudor principal, entre ellos, el poder recurrir tanto la liquidación como el propio acto de derivación de la responsabilidad (art. 174.4 y 5 LGT)."⁴⁴⁹

⁴⁴⁷ PEREZ DE AYALA; PEREZ DE AYALA BECERRIL. Op. cit., p. 97.

⁴⁴⁸ LGT (Ley 58/2003): "Artículo 174. Declaración de responsabilidad. 1. La responsabilidad podrá ser declarada en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o a la presentación de la autoliquidación, salvo que la Ley disponga otra cosa. 2. En el supuesto de liquidaciones administrativas, si la declaración de responsabilidad se efectúa con anterioridad al vencimiento del período voluntario de pago, la competencia para dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad corresponde al órgano competente para dictar la liquidación. En los demás casos, dicha competencia corresponderá al órgano de recaudación. 3. El trámite de audiencia previo a los responsables no excluirá el derecho que también les asiste a formular con anterioridad a dicho trámite las alegaciones que estimen pertinentes y a aportar la documentación que consideren necesaria. 4. El acto de declaración de responsabilidad será notificado a los responsables. El acto de notificación tendrá el siguiente contenido: a) Texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad, con indicación del presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto. b) Medios de impugnación que pueden ser ejercitados contra dicho acto, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos. c) Lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecho el importe exigido al responsable."

⁴⁴⁹ GONZÁLEZ; GONZÁLEZ. Op. cit., p. 256.

FERREIRO LAPATZA enseña que “el nacimiento de la obligación del responsable requiere la realización de dos presupuestos de hecho diferentes. El presupuesto de hecho del que deriva la obligación de los sujetos pasivos o deudores principales y el presupuesto de hecho del que deriva la obligación del responsable de pagar la cantidad también por ellos debida.”^{450 451}

Y el presupuesto de hecho tiene que revelar alguna vinculación entre el responsable y el contribuyente o el hecho imponible, conforme LAGO MONTERO: “La ley no puede atribuir la condición de responsable a cualquiera, arbitrariamente. Los supuestos de responsabilidad establecidos o por establecer en el derecho positivo deben no contradecir elementales principios constitucionales de justicia. El Estado no puede exigir prestaciones patrimoniales a sus súbditos sin fundamento, ni aún a título de garantía o responsabilidad. ... no es posible la responsabilidad cuando la conducta del hipotético responsable no produce un daño a los intereses de la Hacienda Pública, que sea imputable al mismo; o cuando las posibilidades de reembolso de la cantidad satisfecha sean prácticamente inexistentes.”⁴⁵²

Además, no solo el presupuesto de hecho, pero también el objeto de la obligación del responsable es distinto. Así, MARTÍN JIMÉNEZ: “El contenido patrimonial de la obligación del responsable puede ser cualitativamente y cuantitativamente diferente del que corresponde al sujeto pasivo o deudor principal. Todos los elementos de la deuda tributaria no son exigibles al

⁴⁵⁰ FERREIRO LAPATZA. Op. cit., p. 444/445.

⁴⁵¹ Así también LAGO MONTERO: “El presupuesto de hecho de la obligación del responsable es distinto del hecho imponible. Éste deberá haberse realizado independientemente, originando una obligación tributaria material o principal. Precisamente, la falta de pago de ésta por el sujeto pasivo de la misma es presupuesto sine qua non para la exigencia de su prestación al responsable. Éste, además, deberá haber realizado el presupuesto de hecho legalmente determinante de su condición de responsable.” (LAGO MONTERO. La sujeción..., p. 82)

⁴⁵² LAGO MONTERO. La sujeción..., p. 83/84.

responsable, ya que algunos de estos, como por ejemplo las sanciones se rigen por el principio de personalidad, y las consecuencias de las conductas dolosas o culposas del infractor no deben ser transferibles al responsable.”⁴⁵³

MARTÍN QUERALT afirma: “sólo responde, en principio, de la obligación tributaria principal, haciéndose cargo de las accesorias sólo cuando él mismo incurra en los presupuestos de hecho que las generan”.⁴⁵⁴ Por su vez, MAZORRA destaca que “la extensión de la responsabilidad subsidiaria ha de plantearse en términos mucho más estrictos que el alcance que pueda tener la responsabilidad solidaria” y que no puede comprender “aquellos recargos que se deriven de la actitud del sujeto pasivo sin que el responsable haya podido evitarlo, ya que sería absurdo que se le exigieran unos recargos que tienen naturaleza resarcitoria de un daño del que legalmente él no puede ser causante, pues todavía no ha incurrido en mora”.⁴⁵⁵ CALVO ORTEGA es claro: “se responde de un tributo, de una obligación tributaria y no de cantidades debidas por acciones y omisiones imputables exclusivamente al contribuyente”. Y completa: “Una cosa es responder de un tributo por disposición legal y otra muy diversa hacer frente a sumas derivadas de decisiones o infracciones imputables únicamente al contribuyente.”⁴⁵⁶

La responsabilidad no alcanza las sanciones. EUSEBIO GONZÁLEZ dice que “Tal exclusión es la consecuencia de la recepción en el Derecho Tributario sancionador del principio del Derecho penal relativo a la personificación de las

⁴⁵³ MARTÍN JIMÉNEZ, Francisco J.. El Procedimiento de Derivación de Responsabilidad Tributaria. Valladolid: Lex nova, 2000, p. 31.

⁴⁵⁴ MARTÍN QUERALT; LOZANO SERRANO; TEJERIZO LÓPEZ; CASADO OLLERO. Op. cit., p. 297.

⁴⁵⁵ MAZORRA MANRIQUE DE LARA. Op. cit., p. 188.

⁴⁵⁶ CALVO ORTEGA Op. cit., p. 166.

penas, en virtud del cual éstas no pueden extenderse por fuera del ámbito de los autores de la infracción.”⁴⁵⁷ Pero advierte que tal es contradicho por el artículo 42.1.a que extiende las sanciones a responsables solidarios.⁴⁵⁸ ÁLVAREZ MARTÍNEZ critica incluso el artículo 43.1.a), que extiende a las sanciones la responsabilidad de los administradores de personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Afirma que "evidencia nuevamente una falta de claridad de ideas al otorgar a la figura del responsable una innegable función represiva que no

⁴⁵⁷ GONZÁLEZ; GONZÁLEZ. Op. cit, p. 255.

⁴⁵⁸ A nosotros, todavía, así no nos parece al menos en la hipótesis del art. 42.1.a., que dice respecto a los responsables solidarios que tengan causado o colaborado activamente en la realización de la infracción tributaria, es decir, que sean, ellos propios, también infractores. No hay, pues, en esto caso, extensión de la responsabilidad por las sanciones a terceros no infractores. La situación es la misma de la responsabilización de los administradores de personas jurídicas en el art. 43.1.a, que se extiende a las sanciones, y relativamente al cual el propio EUSEBIO, en la página 255 de su Derecho Tributario, admite que, en esto caso, como las personas jurídicas no delinquen, "la infracción es directamente imputable a quien tiene la responsabilidad sobre la dirección de la persona jurídica, esto es, sobre su Administrador, que por lo mismo, no es un tercero ajeno a la infracción de la que es declarado responsable, sino el autor de la infracción." FERREIRO LAPATZA destaca en su Curso, p. 446: "Las excepciones contemplan, en todo caso, supuestos en los que el responsable debía haber evitado la infracción o no debía haber colaborado en ella. El supuesto de la transmisión de empresa se explica porque, con él, se trata de evitar que la transmisión deje sin efectos la sanción y busque, directamente, este resultado. El principio de personalidad de la pena se ve en este supuesto razonablemente limitado por el hecho de que el responsable puede –solicitando el certificado de deudas del transmitente– evitar la asunción de las sanciones." También DE LA HUCHA CELADOR en su "Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en el Derecho tributario", II, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* nº 95/1997, p. 337, hablando de la LGT 1963, decía que "En aquellos supuestos en que la responsabilidad deriva de la participación en la comisión de infracciones tributarias que producen un perjuicio en las obligaciones tributarias de terceras personas (los sujetos pasivos, sean de la obligación principal, sean de obligaciones a cuenta) la solución deducible del artículo 37.3 de la LGT en orden a la exclusión de las sanciones no puede ser aceptada, ya que la reacción del ordenamiento (caso de imputar consecuencias jurídicas a los citados comportamientos) no puede ser otra sino considerar al responsable como la persona que (con carácter principal, solidario, mancomunado o subsidiario) está sometido a las consecuencias de la infracción, es decir, como el sujeto que –además del autor y junto a él– arrostra la sanción tributaria."

resulta acorde con la auténtica finalidad que la misma está llamada a cumplir".⁴⁵⁹

Según EUSEBIO GONZÁLEZ, el derecho de reembolso del responsable frente al deudor principal "encuentra su fundamento tanto en la necesidad de corregir el enriquecimiento injusto, que en otro caso se produciría en el sujeto pasivo cuya deuda es pagada por el responsable, como en la necesidad de dar efectividad al principio constitucional de capacidad económica".⁴⁶⁰ FERREIRO LAPATZA destaca que "la Ley quiere que el responsable asegure la obligación de otro, que garantice su cumplimiento, no que la pague él de modo último o definitivo."⁴⁶¹ CORTÉS DOMÍNGUEZ y MARTÍN DELGADO también ya decían que "siempre que el pago del responsable libere al sujeto pasivo, se produce una situación de enriquecimiento injusto, porque, si bien es verdad que el responsable que queda obligado por la violación de un precepto legal paga una deuda propia, igualmente es cierto que libera al sujeto pasivo de una deuda que sólo a él le corresponde."⁴⁶² Es cierto que hubo posición de CALVO

⁴⁵⁹ ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín. La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en la L.G.T., Aranzadi, Pamplona, 2004, p. 38. Pero en la página 161 de la misma obra habla de la aplicación del artículo 43.1: "... las sanciones en cuestión deberán exigirse, dentro del marco establecido por la letra a) del artículo 43.1 de dicha Ley, a los administradores de la sociedad inactiva que, en un momento anterior y en su calidad de tales, hubiesen tenido una participación efectiva en las infracciones que dieron lugar a las mismas, posibilidad que, obviamente, no resulta extensible al resto de los administradores del ente societario (esto es, los que no hubiesen intervenido en la comisión de aquéllas), pues la aplicación de los principios constitucionales de culpabilidad y de personalidad de la pena impide de raíz tal posibilidad."

⁴⁶⁰ GONZÁLEZ; GONZÁLEZ. Op. cit, p. 256.

⁴⁶¹ FERREIRO LAPATZA, José Juan. Curso de Derecho Financiero Español. 25ª ed. Madrid: Marcial Pons, 2006, p. 447.

⁴⁶² CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías; MARTÍN DELGADO, José María. Ordenamiento Tributario Español I. 3ª ed. Civitas, 1977, p. 374.

ORTEGA negando el derecho de regreso al responsable cuando infractores, pero minoritaria.⁴⁶³

iv. La jurisprudencia

En la jurisprudencia española sobre la responsabilidad tributaria, la gran mayoría de las sentencias versan sobre cuestiones planteadas bajo la perspectiva de la LGT de 1963 con sus alteraciones posteriores, no obstante también haya sentencias sobre la LGT de 2003.

El análisis de la jurisprudencia española respecto la responsabilidad tributaria permite que se vea como las cuestiones son planteadas en juicio y como se resuelven en la práctica. Ponemos el foco en las sentencias del Tribunal Constitucional, del Tribunal Supremo, de la Audiencia Nacional y de los Tribunales Superiores de Justicia.

⁴⁶³ Surgiran inicialmente posiciones minoritarias en el sentido de negar el derecho de regreso a los responsables cuya responsabilidad tenga derivado de conductas ilícitas. Así CALVO ORTEGA en La responsabilidad tributaria solidaria por actos lícitos, *Hacienda Pública Española* nº 5/1970, p. 53 y 54, y en "La responsabilidad tributaria subsidiaria", *Hacienda Pública Española* nº 10/1971, p. 156. Entiende, en el primer trabajo, que el resarcimiento es regido por las normas de derecho privado y que no están presentes los requisitos para tanto: "el ejercicio de la acción de enriquecimiento exige como presupuesto subjetivo la ausencia de conducta ilícita por parte del actor. De tal forma, que una conducta de esta naturaleza actúa como 'causa' de un desplazamiento patrimonial en el sentido de que impide el restablecimiento de la situación entre dos patrimonios. Tal desplazamiento patrimonial irreversible actúa a la manera de una sanción que incide sobre el sujeto perjudicado. Dicho de otra forma, el enriquecimiento de un sujeto y el correlativo empobrecimiento de otro, no puede ser modificado por el ejercicio de la acción de *in rem verso*, dado que el empobrecimiento deriva de una conducta ilícita del perjudicado. [...] A nuestro juicio, se deben separar dos supuestos distintos: la responsabilidad por ilícito, respecto a la cual nos hemos pronunciado por la inadmisibilidad, y la responsabilidad independiente de toda idea de ilicitud en la que la acción de enriquecimiento puede y debe tener encaje...". En el segundo trabajo, afirma: "El ejercicio de una acción de regreso por parte del responsable subsidiario por acto ilícito no es posible.". La cuestión es retratada por ARIAS ABELLÁN que, no entanto, diverge. Dijo este autor que "la sanción consiste precisamente en la necesidad de atender al pago exigido por la Administración, pero no debe ir más allá por no disponerla así la ley, con lo que no puede negarse al responsable la acción de regreso". Concluye ARIAS ABELLÁN, así, que "Es evidente que el responsable no es la persona llamada a contribuir y por ello es necesario reconocerles un derecho de repetición frente al sujeto pasivo." Vid. ARIAS ABELLÁN, M^a Dolores: "El estatuto jurídico del responsable del tributo en el derecho español", *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* nº 42/1984, p. 195/196.

Las diversas características del instituto de la responsabilidad tributaria son abordadas por la jurisprudencia. El STJ CV, en sentencia de 7 de febrero de 2007, habla del responsable como aquél que no desplaza el deudor principal, sino "se añade a él como deudor, detentando una especie de obligación accesoria de garantía, de manera que habrá dos deudores del tributo, aunque por motivos distintos y con régimen jurídico diferenciado".⁴⁶⁴

Seguindo lo que dispone la legislación (ya la LGT 2003), hay Resolución del tribunal Económico-Administrativo Central de 8 octubre 2008, respecto al alcance de la responsabilidad, en el sentido de que sólo responden a las deudas del deudor principal en período voluntario: en caso de no abonarse dicha deuda en los plazos establecidos se inicia contra los responsables subsidiarios, de ofrma indiidualizada, el procedimiento de apremio;"⁴⁶⁵

La Audiencia Nacional, por sentencia de 7 de diciembre de 2009, ha afirmado la "imposibilidad de derivar" las sanciones a los responsables "a quien no se le ha atribuído ninguna infracción", considerando el "principio de personalidad de las sanciones".⁴⁶⁶

El Tribunal Supremo, desde la LGT de 1963, se ha posicionado en el sentido de que sólo es posible que alguien responda por sus propias infracciones. Solamente permite la extensión de la responsabilidad por infracciones al responsable tributario cuando éste haya participado en la infracción. Véase lo que dice respecto a la responsabilidad de los socios la

⁴⁶⁴ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia Comunitat Valenciana núm. 95/2007, 7 febrero 2007, Sala de lo Cont.-Adm., Sección 1, Ponente Sr. D. SALVADOR DE BELLMONT Y MORA. Aranzadi Jurisprudencia Tributaria 2007-I, p. 1237.

⁴⁶⁵ Resolución del tribunal Económico-Administrativo Central de 8 octubre 2008. Vocalía 11. Aranzadi Jurisprudencia Tributaria 2009-I, p. 97.

⁴⁶⁶ Sentencia de la Audicencia Nacional de 7 diciembre 2009, Sala de lo Cont.-Adm., Sección 7, Ponente Sr. D. ÁNGEL AROZAMENA LASO. Aranzadi Jurisprudencia Tributaria 2010-I, p. 377

Sección Segunda de la Sala Tercera, ponente Manuel Martín Timón, en la STS 6873/2010: “esta Sala viene declarando de modo reiterado la extensión la responsabilidad, por las sanciones, a los administradores cuando la actuación de estos ha sido decisiva en la comisión de la infracción, bien por acción, bien por omisión”. En la STS 6738/2003, el Tribunal Supremo ya había dicho: “Entre los principios que informan el Derecho sancionador está el de la responsabilidad personal, según el cual las consecuencias de la infracción y, singularmente, la sanción no pueden ser exigidas más que a las personas que con su comportamiento han causado la lesión constitutiva de la infracción. Consecuentemente, la regla general debe ser que el responsable tributario no responda de las sanciones impuestas al sujeto pasivo o deudor principal. El indicado principio constitucionalizado de personalidad de la sanción (art. 25.1 CE) requiere que sólo puedan exigirse las sanciones a quienes resulten responsables de la infracción a título de dolo, culpa o mera negligencia. [...] ... esta Sala considera ahora... que la responsabilidad, con carácter general, no se extiende a las sanciones, por aplicación del artículo 37.3 LGT/1963, pero, con carácter especial, sí se extiende a las sanciones la responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas, por aplicación del artículo 40.1 LGT/1963 y con justificación en la intervención activa u omisiva de los administradores en la comisión de las infracciones tributarias por las personas jurídicas que administran. [...] Tal responsabilidad deriva no de actos de otro sino de un comportamiento que aunque no aparece entre las infracciones tributarias reguladas en los arts. 77 y siguientes de la L.G.T., está previsto como un supuesto de responsabilidad tributaria ex art. 40 L.G.T., y que sólo al administrador le resulta atribuible. [...] En la nueva L.G.T./2003 el art. 41.4 excluye, con carácter general, la posibilidad de que se reclame al responsable el pago de las sanciones impuestas al deudor principal, pero deja a salvo las excepciones previstas en la propia LGT/2003 o en otra Ley. De esta manera se viene a corregir la aparente contradicción que se apreciaba en el anterior texto

legal, arts. 37.4 y 40.1 LGT/1963. Y así, evitando equívocos, se establece expresamente la responsabilidad por sanciones en los supuestos de participación en la comisión de infracciones [art. 42.1.a) LGT/2003] y de los administradores que con su actuación permitan el incumplimiento de las obligaciones tributarias de las personas jurídicas [art. 43.1.a) LGT/2003].”

Este pensamiento del Tribunal Supremo también está reflexionado en la jurisprudencia de los Superiores Tribunales de Justicia. Vease el resumen de la STSJ de Castilla y León en que sólo admite la extensión a las sanciones respecto las infracciones de que han participado los responsables tributarios: “Responsables subsidiarios del tributo. Responsabilidad de los administradores de las sociedades. Su responsabilidad se extiende a las sanciones tributarias si consta su negligencia en el desempeño de sus actividades.” (STSJ CL 1542/2011, Sección 3, Ponente: MARIA ANTONIA LALLANA DUPLA)⁴⁶⁷. Conforme a la

⁴⁶⁷ Parte del ítem quinto de la Sentencia: “... la regla general debe ser que el responsable tributario no responda de las sanciones impuestas al sujeto pasivo o deudor principal. El indicado principio constitucionalizado de personalidad de la sanción a que se refiere el artículo 25.1 de la Constitución Española de 27 de diciembre de 1978, requiere que sólo puedan exigirse las sanciones a quienes resulten responsables de la infracción a título de dolo, culpa o mera negligencia. Y así lo reconoció el legislador en el artículo 37 de la anterior Ley General Tributaria, reformado, cuyo apartado 3 establecía que la "responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones ". Ahora bien, en los casos en que el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria está constituido por actos u omisiones ilícitos del responsable, no existe obstáculo para que responda de las sanciones aparejadas a las infracciones cometidas. Este criterio es el que reflejaba el artículo 14.3 del Reglamento General de Recaudación de Tributos, al señalar que " la responsabilidad subsidiaria no alcanza a las sanciones pecuniarias impuestas al deudor principal, salvo cuando aquella resulte de la participación del responsable en una infracción tributaria ", y el que ha terminado prevaleciendo en la jurisprudencia del Tribunal Supremo que excluye las sanciones cuando el responsable no ha participado o colaborado en la comisión de la infracción e interpreta, por el contrario, que el artículo 40.1 de la Ley General Tributaria, al referirse a la totalidad de la deuda tributaria en los casos de infracciones graves cometidas por las personas jurídicas, hace recaer en los administradores de éstas, cuando son responsables subsidiarios, la integridad de los componentes a que se refería el artículo 58; esto es, no solo la cuota, recargos e intereses, sino también las sanciones pecuniarias. La contradicción aparente entre los artículos 37.3 y 40.1 de la anterior Ley General Tributaria debe resolverse armonizando ambas disposiciones, de manera que se ha considerado que el primer precepto era la regla general con respecto a los responsables, a los que no alcanzaban las sanciones, y el segundo era la regla específica para los administradores de las sociedades, responsables subsidiarios, a los que se

STSJ CAT 9931/2010, Sección: 1, Ponente: EMILIO RODRIGO ARAGONES BELTRAN, "... para determinar la responsabilidad tributaria será preciso examinar, en cada caso, la participación del sujeto infractor en las conductas tipificadas en la norma sancionadora o, lo que es lo mismo, la existencia del elemento intencional o voluntad de defraudar a la Hacienda Pública, y, en principio, dado el carácter cuasipenal de la actividad administrativa sancionadora, uno de los elementos esenciales para la existencia de infracciones, precisamente, la culpabilidad del sancionado, apreciable en toda la extensión de sus diversas gradaciones de dolo y clases de culpa." Esto aunque "la infracción tributaria no exige la concurrencia de intencionalidad o dolo ni de ánimo defraudatorio, bastando la concurrencia de cualquier grado de negligencia, según dispone el art. 183.1 LGT 58/2003 («incluso a título de simple negligencia» decía el anterior art. 77.1 LGT 230/1963)".^{468 469}

extendía la exigencia de las sanciones, cuando concurrían los requisitos establecidos en el propio artículo 40 , como consecuencia de la comisión de las infracciones a que se refería el precepto. Criterio que se sigue, entre otras, en las SSTs de 21 diciembre 2007 , 17 marzo 2008 y 19 octubre 2009 y que, es, en definitiva, la seguida en la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, donde el artículo 41.4 excluye, con carácter general, la posibilidad de que se reclame al responsable el pago de las sanciones impuestas al deudor principal, pero deja a salvo las excepciones previstas en la propia Ley General Tributaria o en otra Ley. De esta manera se viene a corregir la aparente contradicción que se apreciaba en el anterior texto legal, y así, evitando equívocos, se establece expresamente la responsabilidad por sanciones en los supuestos de participación en la comisión de infracciones (artículo 42.1 .a) y de los administradores que con su actuación permitan el incumplimiento de las obligaciones tributarias de las personas jurídicas (artículo 43.1 .a)."

⁴⁶⁸ También admitiendo la extensión de la responsabilidad a las sanciones en los supuestos de infracciones graves cometidas durante el período de administración: Sentencia del Tribunal Superior de Justicia Andalucía/Sevilla núm. 1.205/2009, 9 octubre 2009, Sala de lo Cont-Adm., Sección 4, Ponente Sr. D. GUILLERMO SANCHÍS FERNÁNDEZ-MENSAQUE. Vid., también, Sentencia de la Audiencia Nacional, 4 octubre 2010. Sala de lo Cont.-Adm., Sección 7, Poente Sra. Da Begoña Fernández Dozagarat. Aranzadi Jurisprudencia Tributaria 2010-II, p. 1.377.

⁴⁶⁹ Aún en el mismo sentido: Sentencia del Tribunal Superior de Justicia Murcia nº 1036/2010, de 26 de noviembre 2010. Sala de lo Cont.-Adm., Sección 2. Ponente: Sr. D. Fernando Castilho Rigabert. Aranzadi Jurisprudencia Tributaria nº 3/2011, p. 968: "TRIBUTOS-RECAUDACIÓN: Obligados al pago: responsables subsidiarios: administradores de personas jurídicas: responsabilidad en las obligaciones tributarias pendientes en caso de cese en la actividad de la persona jurídica: no exige la existencia de infracción tributaria, ni portato mala fe o negligencia grave en los administradores, para que la derivación se aposable; alcance de la responsabilidad:

Respecto a los presupuestos de responsabilidad tributaria, el Superior Tribunal de Justicia de Cataluña afirma que no puede haber responsabilidad objetiva de los administradores, todavía si “in eligendo” y “in vigilando”. Es lo que podemos ver en el fundamento de derecho sexto de la STSJ CAT 1116/2010, Sección: 1, Ponente: EMILIO RODRIGO ARAGONES BELTRAN: “Desde luego, para la declaración de responsabilidad del administrador societario deben concurrir las circunstancias a que se refería el art. 40.1, primer párrafo, de la Ley 230/1963, General Tributaria, actualmente reproducidas en el art. 43.1.a) de la Ley 58/2003 (administradores que no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones). No existe, por tanto, ningún régimen de responsabilidad objetiva de los administradores. Sin embargo, de lo anterior no deriva la necesidad de una prueba específica, llevada a cabo dentro del procedimiento de declaración de responsabilidad, de cada una de esas circunstancias. La “culpa in eligendo” y la “culpa in vigilando” que vienen a representar las mismas puede derivarse de los propios procedimientos de inspección seguidos con la obligada principal que aquí terminaron con la conformidad de la misma, y ello sin que en tales procedimientos hubiera referencia explícita a la conducta de los administradores. Lo cierto es que éstos designaron a quienes confeccionaron las declaraciones y a quien ostentó la representación en las inspecciones y que tales declaraciones eran constitutivas de infracción tributaria (cosa que no se cuestiona), lo que implica incurrir en los géneros de culpa mencionados. Por

inclusión de sanciones tributarias: evolucionó normativa y examen según los distintos supuestos de responsabilidad; responsabilidad sobre la totalidad de la deuda tributaria en los casos de infracciones graves cometidas durante el período de administración: inclusión de sanciones por infracciones graves procedente en caso de que se acredite que los administradores han participado en la comisión de la infracción, dándose el requisito de culpabilidad a título de dolo o culpa: acreditación insuficiente: inclusión de las sanciones en el acuerdo de derivación, improcedente.”

tanto, no cabe compartir, en el caso enjuiciado, las muy interesantes consideraciones que se hacen en la demanda a este respecto.”⁴⁷⁰

Cuanto a los deberes propios de los responsables, el Tribunal Económico Administrativo Central, por la Vocalía 11ª, ha dicho, en la Resolución 00/1335/2007, en fecha de 24 de Septiembre de 2008, que “Procede la derivación de responsabilidad subsidiaria respecto de uno de los miembros del Consejo Rector de la Cooperativa, cuyos miembros han de desempeñar su cargo con la debida diligencia y se rigen por lo dispuesto para los administradores de las sociedades anónimas, en el caso concreto supuestos de responsabilidad subsidiaria regulados en el art. 40.1 de la LGT de 1963 (Ley 230/1963 redacción Ley 10/1985)...”

Es del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León Sentencia que subraya que hay una especie de inversión de la prueba: “Responsables subsidiarios del tributo. Derivación de responsabilidad por infracciones tributarias cometidas por la sociedad de la que el sujeto era administrador. Inversión de la carga de la prueba. El administrador debe probar su conducta diligente.” (STSJ CL 1056/2011, Sección: 3, Ponente: AGUSTIN PICON PALACIO)⁴⁷¹ Así también el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía/Sevilla,

⁴⁷⁰ En el mismo sentido: Sentencia núm. 974/2010, de 2 diciembre 2010. Superior Tribunal de Justicia Extremadura. Sala de lo cont.-Adm., Sección 1. Ponente Sr. D. Daniel Ruiz Ballesteros. Fundamento jurídico 7. Aranzadi Jurisprudencia Tributaria nº 3/2011, p. 757: “El artículo 40 no establece una responsabilidad objetiva de los administradores sino que exige que el incumplimiento sea imputable a los administradores mediante la realización de actos que conlleven el incumplimiento de las normas tributarias, consistieren el incumplimiento por aquellos dependan o adoptaren acuerdos que hicieren posibles tales infacciones, siendo necesario, por tanto, que puedan o deban conocer que su incumplimiento origina una infracción tributaria.”

⁴⁷¹ Del Fundamento de Derecho II: “Como se recoge en una constante doctrina, v.g. en la STS de 25 abril 2008 , uno de los principales requisitos exigidos en estos supuestos es la declaración administrativa de la infracción tributaria imputada a la persona jurídica a través del correspondiente expediente sancionador dado que, como sujeto pasivo, es el responsable principal del incumplimiento tributario de forma que, declarada tal responsabilidad, queda

en la Sentencia 496/2010: "... esta Sala así lo ha estimado en diversas sentencias que aplicaban la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en sentencia de 16 de diciembre de 1992 (RJ 192, 9841), que imponía a la Administración el deber de concretar y probar los hechos incardinables en los términos de dicho precepto (acciones u omisiones imputables a los administradores que hayan posibilitado el incumplimiento de las obligaciones tributarias). En todo caso, hoy, dicha doctrina ha sido matizada y hasta cambiada por el Tribunal Supremo en sentencia de 31 de mayo de 2007 (RJ 207, 4871), dictada en recurso de casación 37/202, para la unificación de doctrina. [...] Nos encontramos, por tanto, ante un cambio sustancial de doctrina, que, dada la especial vinculación que imponen estas sentencias, ha llevado a esta Sala a una reconsideración de la cuestión, como en sentencia de 24 de octubre de 2008 (recurso 402/2006) (JUR 2009, 78648). Así, frente a una carga de concretar y probar que se decía de la Administración, lo que quizás resultaba excesivo, ya que se trataba de datos que

expedita la vía de derivación de responsabilidad de los administradores que hubiesen actuado con pasividad, con dejación, con negligencia en definitiva en el cumplimiento de sus obligaciones, una vez declarado fallido el deudor principal, por lo que al responsable subsidiario corresponde acreditar que actuó con la debida diligencia, como le exige el artículo 127 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, en los siguientes términos: "los administradores desempeñarán su cargo con la diligencia de un ordenado empresario y de un representante leal". Esto significa, por la inversión del principio del onus probandi, y conforme al artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, que es a la demandante a quien corresponde acreditar el hecho impositivo o extintivo de dicha responsabilidad, puesto que probado por la administración el hecho básico constitutivo de la responsabilidad derivada, corresponde al recurrente acreditar que actuó con total diligencia, y de conformidad a la ley. En este caso, queda probado que el actor ostentó la condición de administrador de la sociedad, y como gestor o administrador de la misma incumplió sus obligaciones en el ámbito fiscal, sin atender en la debida forma las liquidaciones de los impuestos cuyos importes se le derivan, lo que le hace responsable de los perjuicios que esa inacción, ese impago, ha ocasionado a la Administración Tributaria. Cuando ostentaba el cargo de administrador social formando parte de un Consejo que adopta decisiones conjuntas sobre cuentas y balances y sin que conste su oposición expresa a las infracciones tributarias que se han cometido. Ese daño tributario se generó por mera pasividad, por el incumplimiento del demandante de sus obligaciones en materia de cuentas y balance, función ésta que corresponde al Consejo de Administración como ya se ha dicho. La exigencia de responsabilidad por la inactividad del sujeto se justifica cuando el ordenamiento jurídico le impone una actuación positiva y especialmente, cuando lo sitúa en posición de garante; si bien, en todo caso, también esta conducta omisiva requiere la concurrencia del elemento intencional o negligente, cuestión que resulta de la expresión de la norma de aplicación al referirse a "actos de su incumbencia"

pertenecen al círculo de empresa de los administradores, ahora se considera que los administradores, que son quienes están en condiciones de hacerlo, por las razones dichas, son los que deben concretar y justificar el cumplimiento de sus obligaciones con la debida diligencia."⁴⁷²

Pero ha juzgado del Superior Tribunal de Justicia de Madrid – Sentencia 1.164/2010 – en el sentido de "la insuficiencia de la motivación del acuerdo de derivación de responsabilidad que alude de forma genérica a la no realización de los actos que eran de su incumbencia para evitar la comisión de las infracciones tributarias, sin justificar en concreto la participación de cada uno de los administradores, por acción ni por omisión, en la comisión de las infracciones".⁴⁷³

⁴⁷² Sentencia del Tribunal Superior de Justicia Andalucía/Sevilla núm. 496/2010, 30 abril 2010. Sala de lo Cont.-Adm., Sección 4. Ponente Sr. D. GUILLERMO SANCHÍS FERNÁNDEZ-MENSAQUE. Aranzadi Jurisprudencia Tributaria nº 2/2011, p. 522. Fundamento jurídico 7. Véase en resumen: "TRIBUTOS-RECAUDACIÓN: Obligados tributarios: responsables subsidiarios: administradores de personas jurídicas: responsabilidad sobre la totalidad de la deuda tributaria en los casos de infracciones graves cometidas durante el período de administración: alcanza a los administradores que hayan actuado negligentemente, correspondiendo a los administradores la prueba de que han actuado con la debida diligencia; falta de ingreso anterior a la toma de posesión como administrador: derivación de responsabilidad improcedente, con independencia de que fuera una deuda pendiente; atribución al responsable de todos los derechos del deudor principal: ha de entenderse limitada a los derechos que aún permanezcan vivos; falta de notificación de la liquidación: motivo de oposición al apremio que puede ser hecho valer por el responsable: derivación de responsabilidad improcedente."

⁴⁷³ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia Madrid núm. 1.164/2010, 21 octubre 2010, Sala de lo Cont.-Adm., Sección 5, Ponente Sr. D. JOSÉ IGNACIO ZARZALEJOS BURGUILLO. Aranzadi Jurisprudencia Tributaria 2010-II, p. 1.434: "TRIBUTOS-RECAUDACIÓN: Obligados tributarios: responsables subsidiarios: administradores de personas jurídicas: responsabilidad sobre la totalidad de la deuda tributaria en los casos de infracciones graves cometidas durante el período de administración: requisitos: la Administración debe demostrar sin duda alguna que el administrador ha realizado una conducta relacionada con el propio presupuesto de la infracción reveladora de no haber cumplido sus obligaciones con la diligencia exigible: insuficiente de la motivación del acuerdo de derivación de responsabilidad que alude de forma genérica a la no realización de los actos que eran de su incumbencia para evitar la comisión de las infracciones tributarias, sin justificar en concreto la participación de cada uno de los administradores, por acción ni por omisión, en la comisión de las infracciones: derivación de responsabilidad procedente sin embargo por cese de la actividad de la sociedad, supuesto que no tiene relación directa con la comisión de las infracciones."

Se reconoce que "el acto administrativo de derivación de responsabilidad constituye... un requisito de procedibilidad, a partir del cual el responsable subsidiario adquiere los derechos del sujeto pasivo y puede impugnarlo... y el derecho a la tutela judicial efectiva...", conforme ha decidido la sentencia del STJ de Andalucía/Granada de 16 de febrero de 2009.⁴⁷⁴ Ya el STJ del País Vasco, por sentencia de 12 de enero de 2009, ha decidido que "la notificación del acto de derivación de responsabilidad coloca al responsable subsidiario en la posición del deudor principal pudiendo oponer todos los motivos que pudo haber ejercitado en su momento el deudor principal".⁴⁷⁵

El Tribunal Constitucional, en la STC 140/2010, pone en claro que el art. 24.1 CE, asegura el "derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión" al responsable tributario, reconociendo que "desde el mismo instante en que se le traslada, se le abre la oportunidad, no sólo de efectuar el pago en período voluntario, sino también de reaccionar frente a la propia derivación de responsabilidad, así como frente a la deuda cuya responsabilidad de pago se le exige".⁴⁷⁶ Esta Sentencia afirma importantes garantías respecto al debido proceso legal de rango procesal respecto a la derivación de responsabilidad.

⁴⁷⁴ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia Andalucía/Granada núm. 66/2009, 16 febrero 2009, Sala de lo cont.-Adm., Sección 2, Ponente Sr. D. RAFAEL TOLEDANO CANTERO. Aranzadi Jurisprudencia Tributaria 2009-I, p. 1764.

⁴⁷⁵ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia País Vasco núm. 19/2009. 12 enero 2009, Sala de lo cont.-Adm., Sección 1, Ponente Sra. D^a MARÍZ DE MAR DÍAZ PÉREZ. Aranzadi Jurisprudencia Tributaria 2009-II, p. 770.

⁴⁷⁶ STC 140/2010, Sala Segunda, de 21 de diciembre de 2010 (BOE núm. 16, de 19 de enero de 2011): "3. Hechas las precisiones que anteceden estamos ya en disposición de dar respuesta a la alegada vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión (art. 24.1 CE) que la parte actora hace depender de la negativa judicial a permitirle cuestionar las deudas tributarias que le han sido derivadas. Pues bien, sobre esta cuestión ya hemos tenido ocasión de pronunciarnos para reconocer a los responsables "el derecho de defensa contradictoria mediante la oportunidad de alegar y probar procesalmente sus derechos e intereses", de manera que, como consecuencia de la resolución de los recursos o reclamaciones que aquellos interpongan, pueda revisarse "el importe de la obligación del responsable", considerando este Tribunal la negativa del órgano judicial a controlar las liquidaciones de las que traía causa la

Cuanto a los supuestos de responsabilidad tributaria subsidiaria, afirma el TSJ de Castilla-La Mancha que la derivación depende de que se considere previamente el contribuyente fallido, esto después de sus bienes hubieren sido suficientemente perseguidos: “Impuesto sobre el valor añadido. Responsables subsidiarios del tributo. Requisitos para que proceda la derivación de responsabilidad. Necesidad de perseguir los bienes del deudor principal para que éste pueda considerarse fallido.” (STSJ CL 7067/2009, Sección: 2, Ponente: VALENTIN JESUS VARONA GUTIERREZ)⁴⁷⁷

responsabilidad derivada “una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), causante de una auténtica indefensión” (STC 85/2006, de 27 de marzo, FJ 7). Y ello porque “al responsable no se le deriva una liquidación firme y consentida por el obligado principal y, en consecuencia, inimpugnable al momento de la derivación, sino que lo que se le deriva es la responsabilidad de pago de una deuda, frente a la cual y desde el mismo instante en que se le traslada, se le abre la oportunidad, no sólo de efectuar el pago en período voluntario, sino también de reaccionar frente a la propia derivación de responsabilidad, así como frente a la deuda cuya responsabilidad de pago se le exige. [/] No hay que olvidar que una conducta pasiva del deudor principal frente a las pretensiones liquidatorias o recaudatorias administrativas, haciendo dejación de su derecho a reaccionar en tiempo y forma contra los actos de liquidación, dejaría inerte al responsable solidario o subsidiario, al condicionar el ejercicio de su derecho fundamental de acceso a la jurisdicción en petición de nulidad de la deuda que se le deriva de la actitud procesal diligente del deudor principal que la deja impagada” (STC 39/2010, de 19 de julio, FJ 4). En suma, la negativa del órgano judicial de entrar a conocer sobre las cuestiones que la parte actora planteaba en relación con la deuda que se derivaba ha vulnerado su derecho fundamental de acceso a la jurisdicción y, por lo tanto, a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), razón por la cual deben anularse las resoluciones judiciales impugnadas y retrotraerse las actuaciones al momento inmediatamente anterior al de dictarse la Sentencia recurrida en amparo a fin de que la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana pronuncie una nueva Sentencia respetuosa con el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva sin indefensión (art. 24.1 CE), con la finalidad de que la parte recurrente obtenga una respuesta sobre el fondo, estimatoria o desestimatoria, de las alegaciones sustanciales que no han sido debidamente contestadas.”

⁴⁷⁷ Del FUNDAMENTO JURÍDICO CUARTO: “Conforme a lo preceptuado en el art. 61 del Reglamento General de Recaudación , aprobado por el Real Decreto 939/05 , se considerarán fallidos aquellos obligados al pago respecto de los cuales se ignore la existencia de bienes o derechos embargables o realizables para el cobro del débito. Así las cosas, podemos afirmar que la declaración de fallido del deudor principal debe venir precedida por una actuación administrativa en la que se agoten las posibilidades de realizar los bienes de la responsable principal, y será ante el resultado negativo de las actuaciones cuando se dicte la correspondiente declaración de fallido, de la que traerá causa el Acuerdo que finalmente se adopte de derivación de responsabilidad subsidiaria.”

La previa declaración de fallido del contribuyente es mismo “presupuesto o requisito inexcusable” en los supuestos de responsabilidad subsidiaria, conforme la STSJ CV 9024/2009, Sección: 3, Ponente: MANUEL JOSE BAEZA DIAZ-PORTALES: “En efecto, partiendo de que la responsabilidad tributaria subsidiaria -que es la aplicada en nuestro caso- requiere como presupuesto o requisito inexcusable para su apreciación el de la previa declaración de fallido del obligado principal, así como que, consecuentemente con ello, y de acuerdo con más que consabida doctrina jurisprudencial, la omisión o incorrección de tal declaración de fallido es causa de anulación del procedimiento de derivación de responsabilidad, tenemos lo siguiente: ...”

Además, aún conforme la misma sentencia, es esencial que la Administración tenga efectivamente perseguido los bienes del contribuyente: “... Es cierto que la Administración tributaria se encontró con determinadas dificultades a la hora de valorar la finca de referencia (más concretamente, porque la sociedad "Tasaciones Hipotecarias, S.A." informó que no podía llevar a efecto la valoración debido a que en el lugar donde debía estar situado el inmueble existía un vial, no teniendo datos de la reparcelación); más ello lo único que evidencia es la falta de actuaciones tendentes a la obtención de tales datos de la reparcelación, los que con una mínima diligencia hubieran sido conseguidos (como se evidencia con el informe antes comentado); siendo que, desde luego, la circunstancia de que se trata (inclusión de la finca en un PAI) no impedía ni la valoración ni la posterior ejecución del bien embargado (sea como tal o como derecho a la obtención de finca sustitutiva); antes al contrario, tal circunstancia lo que hizo fue revalorizar el bien embargado. En definitiva, que las consideraciones precedentes evidencian la incorrección de la declaración de fallido del obligado principal (habida cuenta de la existencia de un bien embargado susceptible de realización y de valor superior a los importes

derivados), con lo que no puede sino -en aplicación de lo expresado en el segundo párrafo de este mismo fundamento jurídico- concluirse con la solución estimatoria del recurso anticipada.”

c) El contenido de la responsabilidad tributária en el Derecho Brasileño

i. La responsabilidad en el Código Tributário Nacional brasileño (Ley 5172/66)

El Código Tributário brasileño (Lei 5.172/66 – CTN) es una ley antigua que, en materia de responsabilidad tributaria no ha recibido alteraciones sensibles.⁴⁷⁸ No sólo el contribuyente, sino también el responsable es considerado sujeto pasivo de la obligación tributaria principal (material), conforme su artículo 121, adelante transcrito. El responsable, en el CTN, es una categoría de sujeto pasivo muy ancha. Cualquiera que, sin ser contribuyente, esté obligado al pago, es considerado responsable: “LIVRO SEGUNDO. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. TÍTULO II. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. Capítulo IV - SUJEITO PASSIVO. Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.”

Así es que, en el CTN, mismo el sustituto y el retenedor, juntamente con el responsable en sentido estricto, son clases de responsables.

⁴⁷⁸ La única alteración ha ocurrido por fuerza de la Lei Complementar 118/05 que incluyó tres párrafos al artículo 133 tratando de relación de la “falência” y de la “recuperação judicial” con los supuestos de responsabilidad del adquirente de fundo de comércio o establecimiento.

El código brasileño establece que contribuyente es aquél que tiene relación personal y directa con el respectivo presupuesto de hecho, es decir, el que realiza el hecho imponible revelador de su capacidad contributiva. El responsable es definido por exclusión, alcanzando la ancha categoría de los terceros obligados al pago.

La figura de la responsabilidad tributaria aparece en la ley de normas generales en materia tributaria como una clase genérica que dice respecto no solamente a aquellos terceros que garantizan el pago de los tributos, como a cualesquiera personas que la ley llame al pago de tributos y que no sean el propio contribuyente, es decir, todos los terceros, aunque sustitutos o retenedores.

Hay, así, un sentido amplio de responsabilidad tributaria (responsabilidad de terceros, alcanzando los sustitutos, retenedores e responsables propiamente) y otro estricto (responsabilidad de terceros con pura función de garantía).

Aquí vamos a estudiar la responsabilidad tributaria en sentido estricto. Las demás figuras han sido tratadas cuando analizamos la sustitución tributaria.

El CTN tiene un capítulo específico para la responsabilidad tributaria (*Capítulo V*), con una disposición general (*Seção I, art. 128*) y otros dispositivos que establecen supuestos de responsabilidad (*Seção II, Responsabilidade dos Sucessores, arts. 129 hasta 133; Seção III, Responsabilidade de Terceiros, arts. 134 e 135; Seção IV, Responsabilidade por Infrações, arts. 136 a 138*).

La disposición general establece que la ley puede atribuir la responsabilidad por el crédito tributario a tercera persona que tenga relación (esté vinculada) con el hecho imponible: "CAPÍTULO V. Responsabilidade

Tributária. SEÇÃO I. Disposição Peral. Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuyente ou atribuindo-a a este em carácter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação." No se puede olvidar que tal artículo 128 da soporte para la ley establecer no sólo de casos de responsabilidad tributaria en sentido estricto (subsidiária), como también de sustitución y de retención de pagos a cuenta. Por esto su redacción es tan ancha.

Todavía, cabe prestar atención y subrayar que el legislador está cuidando de las hipótesis en que se pone un tercero como responsable por tributo de que no sea contribuyente – daí ser llamado “terceira persona” – y exige que sea alguien con vinculación al hecho imponible (“fato gerador”).

El CTN no solamente permite que el legislador de cada ente político (*União*⁴⁷⁹, *Estados*⁴⁸⁰ y *Municípios*⁴⁸¹) crie supuestos de responsabilidad específicos, relativos a los tributos de su competencia, como ya establece directamente algunos supuestos generales sob el título de “Responsabilidade dos Sucessores” y “Responsabilidade de terceiros”.

⁴⁷⁹ La Unión como persona jurídica de derecho público interno que es la persona central de la federación.

⁴⁸⁰ Los Estados-miembros o Estados federados.

⁴⁸¹ Los Municipios, que son, en Brasil, lo equivalente a las provincias. Pero es importante destacar que la Constitución brasileña dá a los Municipios el “status de entes federados”, al lado de la Unión y de los Estados: “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I – a soberania; II – a cidadania; III – a dignidade da pessoa humana; IV – os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V – o pluralismo político. Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.”

En la "Responsabilidade dos Sucessores", hay casos en que la responsabilidad asume un carácter de garantía real, pues el supuesto es la sucesión en la titularidad de un bien o de un patrimônio y esto es que queda afectado a la satisfacción del crédito. Así son los artículos 130, 131 y 132: "SEÇÃO II. Responsabilidade dos Sucesores. Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data. Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação. Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço. Art. 131. São pessoalmente responsáveis: I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos; II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação; III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão."

Hay otros casos en que la responsabilidad tiene como supuesto la sucesión en una actividad, sea una persona jurídica objeto de fusión, transformación o incorporación (art. 132), o un fundo de comércio o establecimiento (art. 133): "Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas. Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de

direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual. Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato: I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade; II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão. § 1º O disposto no **caput** deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial: (Parágrafo incluído pela LC 118/2005) I – em processo de falência; II – de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial. § 2º Não se aplica o disposto no § 1º deste artigo quando o adquirente for: (Parágrafo incluído pela LC 118/2005) I – sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial; II – parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou III – identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária. § 3º Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário. (Parágrafo incluído pela LC 118/2005)".

El CTN, con el título de “Responsabilidade de Terceiros”, trata, en los artículos 134 y 135, de la responsabilidad principalmente de personas que actúan como representantes de otras o de patrimonios y también de la responsabilidad del tabelión. Debese hacer un destaque para el supuesto de responsabilidad más aplicado en el derecho brasileño que es el artículo 135, III, que cuida de la responsabilidad de los directores, gerentes o representantes de personas jurídicas. He aquí los artículos: "SEÇÃO III. Responsabilidade de Terceiros. Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis: I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores; II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados; III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes; IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio; V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário; VI - os tabeliães, escrevães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício; VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas. Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório. Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: I - as pessoas referidas no artigo anterior; II - os mandatários, prepostos e empregados; III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado."

A veces, los preceptos establecen la responsabilidad por el tributo. En otros casos, establecen la responsabilidad por los créditos correspondentes a obligaciones tributarias, lo que, para el CTN, comprende el tributo y las multas.

El CTN también trata de la responsabilidad por infracciones, diciendo que no depende de la intención ni de la efectividad, naturaleza y extensión de los efectos de los actos. Y establece supuestos de responsabilidad personal (que excluye la de cualquier otra persona). A lo final, cuida de la exclusión de la responsabilidad en los casos de “denúncia espontánea”, es decir, en los casos en que el infractor toma la iniciativa de confesar la infracción y hacer el pago de lo que debe antes de hacer cualquier inicio de fiscalización. Los artículos: "SEÇÃO IV. Responsabilidade por Infrações. Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente: I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito; II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar; III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico: a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem; b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores; c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas. Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração. Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração."

ii. La Portaria PGFN 180/2010 y la Portaria RFB 2.284/2010

En el derecho tributario brasileño, no hay ninguna ley que prevea expresamente la necesidad de que haya un acto de declaración de responsabilidad y un procedimiento de derivación. El *Código Tributário Nacional* no cuida de esto, tampoco el Decreto nº 70.235/1972⁴⁸², que dispone sobre el *processo administrativo fiscal*, limitandose a establecer el procedimiento de estimación.

Lo que hay son dos actos administrativos normativos infralegales recientes. Uno es de la *Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN)*, órgano que, después de la liquidación administrativa hecha por la *Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB)*, es reponsable por la inscripción y por la ejecución judicial de los créditos tributarios de la *União*.⁴⁸³ Otro es de la propia *Secretaria da Receita Federal do Brasil*, la agência tributaria federal.

El acto administrativo normativo de la *Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional* es la *Portaria PFGN* nº 180, de febrero de 2010,⁴⁸⁴ que dispone sobre la responsabilización de los gerentes por las deudas de la sociedad.

⁴⁸² El Decreto nº 70.235/1972 tiene nivel de ley: STJ, PRIMEIRA TURMA, REsp 877.352/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, 05/08/2008; STJ, REsp .395/DF, SEGUNDA TURMA, Rel. Ministro AMÉRICO LUZ, 27/06/1990; TRF4, Terceira Turma, AC 94.04.46332-9, Relatora Marga Inge Barth Tessler, 01/04/1998; TRF5, Primeira Turma, AMS 2368, PROC 9005070889/CE, rel. Juiz Castro Meira, nov/91; TRF5, Segunda Turma, AMS 2030, PROC 9005050780/SE, rel. Juiz José Delgado, set/90.

⁴⁸³ No hay procedimiento de apremio en Brasil. La Hacienda constituye su crédito, la Procuradoria hace la inscripción en el catastro de la deuda, constituye el título ejecutivo, y promueve la ejecución judicial.

⁴⁸⁴ PORTARIA PGFN Nº 180, DE 25 DE FEVEREIRO DE 2010. Dispõe sobre a atuação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no tocante à responsabilização de codevedor. A PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o disposto na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, e no art. 79, inciso VII, da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, RESOLVE: Art. 1º Para fins de responsabilização com base no inciso III do art. 135 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 –

Código Tributário Nacional, entende-se como responsável solidário o sócio, pessoa física ou jurídica, ou o terceiro não sócio, que possua poderes de gerência sobre a pessoa jurídica, independentemente da denominação conferida, à época da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária objeto de cobrança judicial. Art. 2º A inclusão do responsável solidário na Certidão de Dívida Ativa da União somente ocorrerá após a declaração fundamentada da autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) acerca da ocorrência de ao menos uma das quatro situações a seguir: I – excesso de poderes; II - infração à lei; III - infração ao contrato social ou estatuto; IV - dissolução irregular da pessoa jurídica. Parágrafo único. Na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica, os sócios-gerentes e os terceiros não sócios com poderes de gerência à época da dissolução, bem como do fato gerador, deverão ser considerados responsáveis solidários. Art. 3º Tratando-se de débitos junto à Seguridade Social, cujo fato gerador tenha ocorrido antes da entrada em vigor da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, o sócio de pessoa jurídica por cotas de responsabilidade limitada, que estava nesta condição à época do fato gerador, será incluído como responsável solidário na Certidão de Dívida Ativa da União, independentemente da comprovação de qualquer das situações previstas no art. 2º desta Portaria. § 1º Ocorrido o fato gerador do tributo após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 2008, o sócio a que se refere o caput deste artigo somente será incluído como responsável solidário na Certidão de Dívida Ativa da União quando comprovadas sua condição de sócio com poderes de gerência à época do fato gerador e ao menos uma das situações previstas no art. 2º desta Portaria. § 2º Ao terceiro não sócio com poderes de gerência sobre a pessoa jurídica aplica-se o disposto no art. 2º desta Portaria. § 3º Sem prejuízo no disposto no caput deste artigo, havendo dissolução irregular da pessoa jurídica e tendo ocorrido o fato gerador do tributo antes da entrada em vigor da Medida Provisória nº 449, de 2008, deverão ser considerados responsáveis solidários os sócios à época do fato gerador e/ou da dissolução, cabendo ao Procurador da Fazenda Nacional responsável proceder à inclusão destes com fundamento no inciso IV do art. 2º desta Portaria. § 4º Na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica, tendo ocorrido o fato gerador do tributo após a entrada em vigor da Medida Provisória nº 449, de 2008, aplica-se o disposto no parágrafo único do art. 2º desta Portaria. Art. 4º Após a inscrição em dívida ativa e antes do ajuizamento da execução fiscal, caso o Procurador da Fazenda Nacional responsável constate a ocorrência de alguma das situações previstas no art. 2º, deverá juntar aos autos documentos comprobatórios e, após, de forma fundamentada, declará-las e inscrever o nome do responsável solidário no anexo II da Certidão de Dívida Ativa da União. Art. 5º Ajuizada a execução fiscal e não constando da Certidão de Dívida Ativa da União o responsável solidário, o Procurador da Fazenda Nacional responsável, munido da documentação comprobatória, deverá proceder à sua inclusão na referida certidão. Parágrafo único. No caso de indeferimento judicial da inclusão prevista no caput, o Procurador da Fazenda Nacional interporá recurso, desde que comprovada, nos autos judiciais, a ocorrência de uma das hipóteses previstas no art. 2º desta Portaria. Art. 6º Ante a não comprovação, nos autos judiciais, das hipóteses previstas no art. 2º desta Portaria, o Procurador da Fazenda Nacional responsável, não sendo o caso de prosseguimento da execução fiscal contra o devedor principal ou outro codevedor, deverá requerer a suspensão do feito por 90 (noventa) dias e diligenciar para produção de provas necessárias à inclusão do responsável solidário na Certidão de Dívida Ativa da União, conforme disposto no art. 4º desta Portaria. Parágrafo único. Não logrando êxito na produção das provas a que se refere o caput, o Procurador da Fazenda Nacional deverá requerer a suspensão do feito, nos termos do art. 40 da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Art. 7º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação. ADRIANA QUEIROZ DE CARVALHO Procuradora-Geral da Fazenda Nacional

La Portaria PGFN 180/2010 establece la necesidad de declaración de responsabilidad tributaria para la inscripción del nombre del responsable por el credito tributario en el catastro de “*dívida ativa*”. Exige la declaración fundamentada por las autoridades de la agência tributaria (*Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB*) o de la propia procuradoria (*Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN*) con el señalamiento de la ocurrencia de uno de los presupuestos de hecho de tal responsabilidad: exceso de poderes, infracción a la ley, al contrato social o a los estatutos o, aún, disolución irregular de la persona jurídica.

Todavía, no establece la necesidad de cualquier notificación al responsable, ningún procedimiento de impugnación o defensa, tampoco la oportunidad de pago en período voluntário.⁴⁸⁵

El acto administrativo normativo de la *Secretaria da Receita Federal do Brasil* es la *Portaria RFB nº 2.284*, de noviembre de 2010.⁴⁸⁶

⁴⁸⁵ Vide: PAULSEN, Leandro. O ato declaratório da responsabilidade tributária dos sócios: comentários à Portaria PGFN nº 180/10. In: SANTOS, Herta Rani Teles (coord); et al. Execução Fiscal: Homenagem ao jurista Leon Frejda Szklarowsky. Brasília: Consulex, 2011, p. 305/316.

⁴⁸⁶ PORTARIA RFB Nº 2.284, DE 29 DE NOVEMBRO DE 2010 Dispõe sobre os procedimentos a serem adotados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil quando da constatação de pluralidade de sujeitos passivos de uma mesma obrigação tributária. O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 261 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 125, de 4 de março de 2009, resolve: Art. 1º Os processos de determinação e exigência de créditos tributários relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, nas hipóteses em que houver pluralidade de sujeitos passivos, serão disciplinados conforme o disposto nesta Portaria. Art. 2º Os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, na formalização da exigência, deverão, sempre que, no procedimento de constituição do crédito tributário, identificarem hipóteses de pluralidade de sujeitos passivos, reunir as provas necessárias para a caracterização dos responsáveis pela satisfação do crédito tributário lançado. § 1º A autuação deverá conter a descrição dos fatos e o enquadramento legal das infrações apuradas e do vínculo de responsabilidade. § 2º Na hipótese de que trata o caput, não será exigido Mandado de Procedimento Fiscal para os responsáveis. Art. 3º Todos os autuados deverão ser cientificados do auto de infração, com abertura de prazo para que cada um deles apresente impugnação. Parágrafo único. Na hipótese do caput, o prazo para impugnação é contado, para cada sujeito passivo, a partir da data em que tiver sido cientificado do

Esta Portaria de la RFB ha creado procedimiento para el caso de haber pluralidad de sujetos pasivos. Establece, en su artículo 2º, párrafo 1º, que "A autuação deverá conter a descrição dos fatos e o enquadramento legal das

lançamento. Art. 4º O pagamento efetuado por um dos autuados aproveita aos demais. Parágrafo único. Na hipótese de pagamento integral, perdem o objeto as impugnações ou recursos apresentados pelos demais autuados. Art. 5º O pedido de parcelamento deferido a um dos autuados suspende a exigibilidade do crédito tributário em relação aos demais. § 1º O parcelamento impede a apreciação de impugnações ou recursos apresentados pelos demais autuados. § 2º Rescindido o parcelamento, o julgamento das impugnações ou recursos segue o curso normal do processo, aplicando-se o disposto no art. 7º. Art. 6º A compensação declarada por um dos autuados, na forma do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, extingue o crédito tributário lançado sob condição resolutória de sua ulterior homologação, para todos os autuados. § 1º O disposto no caput impede a apreciação de impugnações ou recursos apresentados pelos demais autuados. § 2º Homologada a compensação declarada por um dos autuados, a extinção definitiva do crédito tributário aproveita aos demais, perdendo o objeto as impugnações ou recursos apresentados pelos demais autuados. § 3º As impugnações e os recursos apresentados contra o lançamento do crédito tributário somente deverão ser encaminhados a julgamento após o trânsito em julgado da decisão que não homologar total ou parcialmente a compensação ou a considerar não declarada, observado o disposto no art. 7º. Art. 7º A impugnação tempestiva apresentada por um dos autuados suspende a exigibilidade do crédito tributário em relação aos demais. § 1º O disposto neste artigo não se aplica na hipótese em que a impugnação versar exclusivamente sobre o vínculo de responsabilidade, caso em que só produzirá efeitos em relação ao impugnante. § 2º Os autos somente serão encaminhados para julgamento depois de transcorrido o prazo para apresentação de impugnação ou recurso para todos os autuados ou impugnantes, conforme o caso. § 3º No caso de impugnação quanto ao crédito tributário e quanto ao vínculo da responsabilidade e, posteriormente, recurso voluntário apenas no tocante ao vínculo, a exigência quanto ao crédito tributário torna-se definitiva para os demais autuados que não recorreram. § 4º A desistência de impugnação ou recurso não prejudica os demais autuados que também impugnaram ou recorreram. § 5º A decisão definitiva que afasta o vínculo de responsabilidade opera efeitos imediatos. § 6º Se um dos autuados pedir parcelamento ou compensação do crédito tributário lançado, aplica-se o disposto no art. 5º ou no art. 6º, respectivamente. Art. 8º Na hipótese de diligência ou de perícia, de que trata o art. 18 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, todos os autuados que impugnaram ou recorreram do crédito tributário serão cientificados do resultado, sendo-lhes concedido prazo para manifestação. § 1º Aplica-se o disposto no caput, também, aos que impugnaram ou recorreram quanto ao vínculo de responsabilidade, se a diligência ou a perícia versar sobre esta matéria. § 2º Se da perícia ou da diligência resultar agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, todos os autuados serão cientificados, devolvendo-se o prazo para impugnação da matéria alterada. Art. 9º Não cumprida a exigência e nem impugnado o crédito tributário lançado, será declarada a revelia para todos os autuados. Parágrafo único. No caso de impugnação apenas do vínculo de responsabilidade, a revelia se opera em relação aos demais que não impugnaram o lançamento. Art. 10. O crédito tributário será encaminhado à Procuradoria da Fazenda Nacional, para inscrição em dívida ativa, somente após o término do prazo de cobrança amigável para todos os obrigados. Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica na hipótese em que houver pendência de julgamento exclusivamente quanto ao vínculo de responsabilidade, caso em que o encaminhamento deverá ocorrer em relação aos autuados que não discutem o vínculo. Art. 11. Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

infrações apuradas e do vínculo de responsabilidade", es decir, determina la indicación del presupuesto de hecho de la responsabilidad y su fundamento legal. Además, el artículo 3º determina la notificación al responsable para presentar defensa respecto al crédito y al vínculo de la responsabilidad, lo que es reforzado por el artículo 7º. El artículo 10 también preve la apertura de plazo para que el responsable pueda hacer el pago en período voluntario.

Este procedimiento creado por la Portaria RFB 2.284/2010 es una novedad en la legislación brasileña.

iii. La doctrina

En la doctrina⁴⁸⁷ y en la jurisprudencia⁴⁸⁸ brasileñas, cuando se lee "responsável" o "responsabilidade", es importante observar de cual tipo se está cuidando, pues puede que se esté tratando del "responsável por substituição" (sustituto, incluso el retenedor) o que se esté efectivamente cuidando del responsable subsidiario (responsable).

RUBENS GOMES DE SOUSA, el autor del proyecto del CTN, definía: "... o tributo deve ser cobrado da pessoa que esteja em relação econômica com o ato, fato, ou negócio que dá origem à tributação; por outras palavras, o tributo deve ser cobrado da pessoa que tira uma vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado. Quando o tributo seja cobrado nessas condições, dá-se a sujeição passiva direta, que é a hipótese mais comum na prática. Entretanto,

⁴⁸⁷ RICARDO LOBO TORRES, en análisis al art. 128 del CTN dice que "engloba todas as figuras possíveis de responsável tributário: a) o substituto, que é aquele que fica no lugar do contribuinte, afastando a responsabilidade deste; b) os responsáveis solidários ou subsidiários (sucessores e terceiros) que ficam junto com o contribuinte, o qual conserva a responsabilidade em caráter supletivo." (TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 16ª ed. Rio de Janeiro e São Paulo: Renovar, 2009, p. 261)

⁴⁸⁸ El Superior Tribunal de Justiça, e.g., en análisis de caso de retención tributaria, utiliza el término "responsabilidade tributária", conforme el recurso REsp 153.664, ago/00. Disponible en: www.stj.gov.br.

pode acontecer que em certos casos o Estado tenha interesse ou necessidade de cobrar o tributo de pessoa diferente: dá-se então a sujeição passiva indireta. A sujeição passiva indireta apresenta duas modalidades: transferência e substituição; por sua vez a transferência comporta três hipóteses: solidariedade, sucessão e responsabilidade. As definições são as seguintes: ... Responsabilidade: é a hipótese em que a lei tributária responsabiliza outra pessoa pelo pagamento do tributo, quando não seja pago pelo sujeito passivo direto.”⁴⁸⁹

AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, siguiendo la misma línea, ponía el responsable tributario como un sujeto pasivo indirecto por transferencia.⁴⁹⁰ ALFREDO AUGUSTO BECKER, por su vez, en obra cuya primera edición también ha sido anterior al propio CTN, advertía que no hay responsabilidad tributaria “nos casos em que o estado pode exigir o tributo somente de uma pessoa”, así como también no la hay “quando o Estado, pode, simultáneamente, escolher, entre dois indivíduos, de qual deles exigirá a satisfação da prestação jurídico-tributária”, es decir, en los casos de “solidariedade jurídico-tributária”.⁴⁹¹ Habrá responsabilidad tributaria en los casos “em que a lei outorga ao Estado o direito de exigir de outra pessoa a satisfação da prestação jurídico-tributária somente depois de ocorrer o fato da não-satisfação da prestação tributária pelo contribuinte ‘de jure’.”⁴⁹² Quanto a su naturaleza, hacía claro: “O dever jurídico que o responsável legal tem perante o estado é dever

⁴⁸⁹ GOMES DE SOUSA, Rubens. *Compêndio de Legislação Tributária*, 2ª ed., Ed. Financeiras, 1954, pág. 55/56.

⁴⁹⁰ FALCÃO, Amílcar. *Introdução ao Direito Tributário*. 1ª edición: 1958. 5ª edición revista e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 76.

⁴⁹¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 1ª edição: 1963. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 509.

⁴⁹² BECKER. *Op. cit.*, p. 511.

jurídico dele próprio, todavia é dever jurídico de prestação fiduciária, não de prestação tributária.”⁴⁹³

Este carácter indirecto de la sujeción pasiva del responsable tributario y del propio sustituto está presente en el artículo 128 del CTN. Es que el CTN, a la par de establecer algunos casos de responsabilidad⁴⁹⁴, faculta a la ley que críe otras hipótesis, observada la necesidad de que el tercero tenga vinculación con el hecho imponible.

SACHA CALMON NAVARRO COELHO destaca que la referencia a que el tercero esté vinculado al hecho imponible ha decorrido de sugestión de GILBERTO DE ULHÔA CANTO que ha advertido para el descabimento de la transferencia a “qualquer terceiro sem nenhuma justificativa”. SACHA afirma que el “legislador, assim, não é livre na estatuição dos casos de responsabilidade tributária”, que, “não se permite alvedrio, que poderia redundar em arbítrio e opressão” y añade que la ley “quis assegurar ao responsável a possibilidade econômica ou jurídica de recuperar-se do ônus tributário que lhe foi imposto pela lei em benefício do Fisco”, es decir, “a ‘vinculação ao fato gerador’, no que tange ao ‘responsável’, é para garantir-lhe o ressarcimento do ônus tributário”.⁴⁹⁵

RICARDO LOBO TORRES, aunque de modo conciso, es claro al destacar el presupuesto de hecho imponible específico de la responsabilidad:

⁴⁹³ BECKER. Op. cit., p. 511.

⁴⁹⁴ Los artículos 130, 131, 132 y 133 establecen la responsabilidad del sucesor en hipótesis como el de la compra de bienes inmuebles y de la fusión o incorporación de empresas. El CTN establece, aún, la responsabilidad de los representantes por “atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis” (art. 134) ou “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos” (art. 135).

⁴⁹⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 695.

“responsável é a pessoa que, não participando diretamente da situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, embora a ela esteja vinculada, realiza o pressuposto legal da própria responsabilidade ou o seu fato gerador (Haftungstatbestand).”⁴⁹⁶

Hay, en la doctrina brasileña, por lo tanto, referencias a la responsabilidad como relación jurídica propia, distinta de la relación contributiva. Es lo que enseña REGINA HELENA COSTA: “... na obrigação principal, o sujeito passivo direto ou contribuinte é o protagonista do fato ensejador do nascimento do vínculo; já o chamado sujeito passivo indireto ou responsável, terceiro em relação ao fato jurídico tributário, é o protagonista de relação jurídica distinta, uma vez que alcançado pela lei para satisfazer a prestação objeto da obrigação principal contraída por outrem em virtude da prática de ato ilícito (descumprimento de dever próprio), ou em função de disciplina assecuratória da satisfação do crédito tributário.”⁴⁹⁷

PAULO DE BARROS CARVALHO distingue la situación en que el legislador ponga como responsable supletivo del cumplimiento total o parcial de la cuota alguien que esté en el ámbito interno del hecho imponible, de un lado, de la situación en que el legislador ponga como responsable suplementario o exclusivo persona extraña al hecho imponible. En estos últimos casos, afirma que la responsabilidad asume carácter sancionatorio. El adquirente de bienes inmuebles, *e.g.*, no ha participado ni sabido de la ocurrencia del hecho imponible, pero, por incumplir el deber implícito de verificar el pago de tributos por el vendedor, responde. En otros casos, también

⁴⁹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 16ª ed. Rio de Janeiro e São Paulo: Renovar, 2009, p. 261.

⁴⁹⁷ COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário. Saraiva, 2009, p. 211.

destaca el “dever de cooperação para que as prestações tributárias venham a ser satisfeitas” o el “dever implícito de forçar a regularização do débito, antes da operação, ou de assumir o ônus na qualidade de responsável”.⁴⁹⁸ LUCIANO AMARO, en lo mismo sentido, afirma que, en el art. 134 del CTN, la responsabilidad tributaria decurre de la responsabilidad del tercero por “omissões de que forem responsáveis”, alcanzando, pues, “a pessoa a quem competiria a prática de certo ato e que se omitiu”. Y añade: “As várias figuras de administradores previstas no artigo só responderão se tiverem concorrido para o não-cumprimento da obrigação tributária”.⁴⁹⁹

SACHA CALMON NAVARRO COELHO, por su vez, trae contribución en el análisis de las sanciones. Hace claro que en las hipótesis, establecidas por el CTN, en que el responsable es deudor de las multas hay algún tipo de culpa o dolo del propio responsable por la ocurrencia de la infracción.⁵⁰⁰

iv. La jurisprudencia

La jurisprudencia sobre la responsabilidad tributaria, en Brazil, guarda muchos puntos de convergencia con aquella acerca de la sustitución. Esto porque, conforme ya referido, el Código Tributário Nacional considera la responsabilidad como género que abrange también la sustitución, lo que repercute en las decisiones de los tribunales.

Así, por ejemplo, es que la exigencia de ley para crear supuestos tanto de responsabilidad en sentido estricto como de sustitución, es un rasgo

⁴⁹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 14^o ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 316/319.

⁴⁹⁹ AMARO. Op. cit., p. 326/327.

⁵⁰⁰ COELHO. Op. cit., p. 704/705.

común a los dos institutos. Abajo, una sentencia del Superior Tribunal de Justiça brasileño específica sobre supuestos de responsabilidad propiamente, diciendo que no se puede exigir el tributo de tercero sin previsión legal: “ICMS. MERCADORIA ADQUIRIDA DE PESSOA JURÍDICA INSCRITA NO CADASTRO DE CONTRIBUENTES. ESTABELECIMENTO DESCONHECIDO. SONEGAÇÃO DO TRIBUTO. RESPONSABILIDADE DO COMPRADOR. I. O comerciante que adquire mercadoria de pessoa jurídica regularmente inscrita, mediante nota fiscal e comprova o respectivo pagamento do preço e do ICMS não pode ser responsabilizado pela omissão da vendedora, em recolher o tributo. Imputar responsabilidade ao comprador, em tal situação, seria atribuir a terceiro, sem previsão legal, responsabilidade tributária, em flagrante ofensa ao art. 128 do CTN. II. Não é lícito exigir do comprador, que recolha novamente o tributo, que ele pague ao adquirir a mercadoria. Semelhante exigência ofenderia o princípio da não-cumulatividade. III. O art. 112 do CTN tempera o dispositivo do art. 128, determinando se levem em consideração as circunstâncias que envolvem os fatos. Na hipótese, a teor dos autos, nem mesmo o Fisco tinha conhecimento da situação irregular da fornecedora.” (STJ, 1ª T., REsp. 189.428/SP, Min. Humberto Gomes de Barros, nov/99, DJU de 17.12.1999)

Los decretos del poder ejecutivo, por lo tanto, no son suficientes para instituir nuevas hipótesis de responsabilidad, sea cuando lo hacen de modo expreso sea cuando imponen la responsabilidad como efecto de una obligación tributaria accesorio: “Quando a Fazenda Estadual exige da empresa fornecedora do software uma declaração assumindo total responsabilidade pela utilização do programa, está, na verdade, atribuindo responsabilidade tributária por ato infralegal, contrariando, portanto, os arts. 124, I e 128 do CTN, que reservam à lei a regulação integral da aludida matéria. No caso, a declaração exigida não se caracteriza como uma mera obrigação acessória, pois

extrapola a função de facilitar o cumprimento da obrigação tributária ou de fiscalizar o pagamento do tributo.”⁵⁰¹

Otro elemento común entre la responsabilidad en sentido estricto y la sustitución tributária es la exigência genérica de que el tercero tenga alguna relación con el hecho imponible y esto aparece en la jurisprudencia.⁵⁰²

⁵⁰¹ “DECRETO ESTADUAL. CABIMENTO. EFEITOS CONCRETOS. EMPRESA FORNECEDORA DE SOFTWARE. EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS. EXIGÊNCIA DE DECLARAÇÃO CONJUNTA DE RESPONSABILIDADE POR EVASÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. REQUISITOS PREVISTOS EXAUSTIVAMENTE NA LEI...

1. O mandamus foi impetrado em face do Governador do Estado do Mato Grosso do Sul e do Secretário de Estado da Fazenda do mencionado ente estatal, em razão da exigência perpetrada pelo Decreto Estadual nº 10.525/2001, que instituiu a obrigatoriedade de ser firmada declaração na qual a empresa que desenvolve software para processamento de dados com finalidade fiscal assume a responsabilidade solidária, juntamente com o contribuinte, pela evasão fiscal decorrente da utilização do aplicativo de informática desenvolvido. 2... 3. Com a adoção da escrituração fiscal digital, novas obrigações acessórias foram instituídas com o objetivo de otimizar a fiscalização tributária. É inegável, portanto, que a modernização dos instrumentos fiscalizatórios é medida salutar, que deve ser valorada de forma positiva, pois contribui para o aprimoramento da função arrecadatária estatal. No entanto, esses novos mecanismos devem sempre obediência às normas gerais de direito tributário previstas no CTN e no Texto Constitucional. 4. No tocante à atividade de desenvolvimento de aplicativos de informática destinados a emitir documentos com finalidade fiscal, o Código Tributário do Estado do Mato Grosso do Sul estabelece a responsabilidade solidária do fabricante do software, apenas nos casos em que esse concorre para a omissão total e parcial de informações fiscais utilizadas para o cálculo do imposto devido, isto é, quando compactua com a prática da evasão fiscal. 5. Quando a Fazenda Estadual exige da empresa fornecedora do software uma declaração assumindo total responsabilidade pela utilização do programa, está, na verdade, atribuindo responsabilidade tributária por ato infralegal, contrariando, portanto, os arts. 124, I e 128 do CTN, que reservam à lei a regulação integral da aludida matéria. No caso, a declaração exigida não se caracteriza como uma mera obrigação acessória, pois extrapola a função de facilitar o cumprimento da obrigação tributária ou de fiscalizar o pagamento do tributo. 6. O art. 10, § 1º, da Lei 9.609/98 (Lei do Software) mencionado pelo Fisco não se aplica à situação em tela, pois regula matéria distinta, atinente à responsabilidade civil, seja do licenciado, seja do proprietário do programa, sobre danos ocasionados a terceiros decorrentes de vício do produto comercializado ou de violação a direitos autorais. 7. Estando a responsabilidade tributária submetida estritamente à lei, não é possível acolher o pleito do impetrante para acrescentar a cláusula isentiva da responsabilidade na declaração exigida pelo Fisco. Basta, portanto, para restabelecer a situação de legalidade e o direito líquido e certo da impetrante, que se considere abusiva a exigência perpetrada pelo ato impugnado no mandamus.” (STJ, 2ª T., RMS 30138/MS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, fev/2010)

⁵⁰² “CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PARA O FUNRURAL. AQUISIÇÃO DO PRODUTO RURAL DE TERCEIRO INTERMEDIÁRIO. LEGALIDADE DA COBRANÇA. ARTS. 30, INCISO IV, DA LEI Nº 8.212/91 E 128 DO CTN. I – O artigo 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91 claramente destaca que a

Pasando a cuidar especificamente sobre la responsabilidad tributaria, importa decir que es destacado el carácter de garantía de la responsabilidad. El *Tribunal Regional Federal da 4ª Região* pone en claro que no hay responsabilidad sin que haya deuda del contribuyente y sin que, por lo tanto, haya la liquidación del crédito ante el contribuyente. La responsabilidad presupone la deuda. No basta el incumplimiento del deber de colaboración por el responsable. Vease excerto de la sentencia del EIAC 2003.04.01.005654-4/RS: “A previsão legal de responsabilidade solidária do tomador de serviços não dispensa a necessidade de prévia verificação da certeza e liquidez do crédito, o que somente é possível mediante o lançamento contra a empresa contribuinte. Apenas depois de constituído o crédito fiscal contra a empresa de construções, o fisco poderá optar pela cobrança do crédito constituído contra ela ou contra o obrigado solidário”.

Puédese considerar como producto de este entendimiento la orientación en el sentido de que si la deuda es pagada por el contribuyente, ya no se ha más que hablar de responsabilidad del tercero, lo que implicaría *bis in idem*.⁵⁰³

responsabilidade pelo pagamento do FUNRURAL pode ser até mesmo de quem efetuou a operação de compra do produto rural por meio de intermediário, mesmo que não diretamente com o produtor. II – O artigo 128 expressa que a lei pode determinar a responsabilidade tributária de terceiros, sendo que a recorrente não se encontra desvinculada do fato gerador da exação, em que pese não tenha realizado a aquisição diretamente do produtor rural. III – Não há de se falar que o atravessador se sub-roga na condição de responsável tributário do FUNRURAL, porquanto a lei não cria tal determinação, sendo cabível a cobrança da contribuição dos posteriores adquirentes do produto rural.” (STJ, 1ª T., REsp 979.493/RN, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, abr/08)

⁵⁰³ “CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. O proprietário, o dono da obra ou o condômino da unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidariamente responsáveis com o construtor pelo cumprimento das obrigações previdenciárias. Porém, se as contribuições previdenciárias incidentes sobre a construção civil são recolhidas pelo executor da obra, não há que cogitar-se de exigir as contribuições do tomador dos serviços, sob pena de *bis in idem*. Apelação e remessa oficial desprovidas.” (TRF4, 2ª T., AC 2001.04.01.075913-3/RS, Des. Fed. JOÃO SURREAUX CHAGAS, set/03)

Por otro lado, una vez cumplida la obligación accesoria que caracteriza el deber de colaboración impondido al responsable, no hay responsabilidad.⁵⁰⁴ Esta exsurge, esto si, cuando el responsable incumple las obligaciones de otra naturaleza que la ley le impone.

En este sentido, aliás, hay una sentencia reciente del Supremo Tribunal Federal, de 03 de noviembre de 2010, en el Recurso Extraordinário nº 562.276/PR, ponente la Ministra Ellen Gracie,⁵⁰⁵ que es clarísima cuanto a que la responsabilidad envuelve dos normas: la norma impositiva y la norma de responsabilidad, cada cual con su presupuesto de hecho y sus sujetos propios. Es relevante aún notar que se utiliza la expresión “regra matriz de responsabilidade tributária” para diferenciar la norma de responsabilidad de la norma tributaria impositiva, considerada “regra matriz de incidência tributária”. Mírese parte del resumen: “4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (dritter Persone, terzo ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra

⁵⁰⁴ “TOMADORA E PRESTADORA DE SERVIÇOS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. COMPROVAÇÃO DO RECOLHIMENTO. A empresa tomadora de serviços deve acautelar-se fiscalizando o recolhimento da contribuição previdenciária pelas empresas que lhe prestam serviço, sob pena de ser solidariamente responsável por eventual inadimplemento. Tal responsabilidade solidária será elidida se for comprovado pelo executor o recolhimento prévio das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, quando da quitação da referida nota fiscal ou fatura.” (TRF4, 1ª T., AC 2001.70.09.003862-4/PR, Rel. Des. Fed. Maria Lúcia Luz Leiria, ago/04)

⁵⁰⁵ Ellen Gracie es Ministra del Supremo Tribunal Federal brasileño desde el año 2000.

matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte.”⁵⁰⁶

⁵⁰⁶ “DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS. 1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário. 2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128. 3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente. 4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (*dritter Person*e, *terzo* ou *tercero*) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte. 5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. 6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF. 7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor desconsideração *ex lege* e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição. 8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. 9. Recurso extraordinário da União desprovido. 10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF,

aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC.” (STF, Tribunal Pleno, RE 562276/PR, relatora Min. Ellen Gracie, julgamento em 03/11/2010, Dje 10/02/2011); También vale tener conocer el teor del voto: “V O T O A Senhora Ministra Ellen Gracie – (Relatora): [...] 2. Está em discussão a constitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que estabelece que “os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social”. A inconstitucionalidade foi reconhecida por invasão à reserva de lei complementar do art. 146, III, b, da Constituição Federal, considerando-se que o CTN cuidou da responsabilidade dos sócios em seu art. 135, III, e que o art. 13 da Lei 8.620/93 inovou na matéria, estabelecendo solidariedade pura e simples dos sócios com a sociedade quanto a débitos relativos a contribuições de seguridade social. O argumento da União para afastar a inconstitucionalidade é no sentido de que o art. 13 da Lei 8.620/93 encontraria amparo no art. 124, II, do CTN, que prevê que estão solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei. [...] 4. Dispõe o art. 146, III, da Constituição Federal: “Art. 146. Cabe à lei complementar: ... III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela EC nº 42/2003) Parágrafo único...”. Ao fazer expressa referência à obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários, o art. 146, III, b, da Constituição apresentou rol meramente exemplificativo, que se soma não apenas aos conteúdos indicados nas demais alíneas do inciso III, mas também a tudo o que se possa considerar abrangido pelo conceito de norma geral em matéria de legislação tributária. As normas gerais são aquelas que orientam o exercício da tributação, sendo passíveis de aplicação por todos os entes tributantes. O Egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região, nos autos da AIAC 1998.04.01.020236-0, bem definiu como normas gerais “aquelas que, simultaneamente, estabelecem os princípios, os fundamentos, as diretrizes, os critérios básicos, conformadores das leis que completarão a regência da matéria e que possam ser aplicadas uniformemente em todo o País, indiferentemente de regiões ou localidades”. O Código Tributário Nacional foi recepcionado pela Constituição de 1988 com nível de lei complementar por trazer normas que cumprem tal função. Em seu Livro II, dedicado justamente às Normas Gerais de Direito Tributário, disciplina a Legislação Tributária, a Obrigação Tributária, o Crédito Tributário e a Administração Tributária, em nada desbordando, pois, do que pretendeu o Constituinte. As questões atinentes à responsabilidade tributária inserem-se nas que dizem respeito aos sujeitos, se não da relação contributiva (tributária em sentido estrito), ao menos de relações jurídicas que, envolvendo terceiros em posição de contato com o fato gerador ou com o contribuinte, facilitam a arrecadação e asseguram o crédito tributário. A definição dos traços essenciais da figura da responsabilidade tributária, como o de exigir previsão legal específica e, necessariamente, vínculo do terceiro com o fato gerador do tributo, enquadra-se, sim, no rol das normas gerais de direito tributário que orientam todos os entes políticos. Do mesmo modo, a previsão de regras matrizes de responsabilidade tributária aplicáveis à generalidade dos tributos também se encontra no âmbito das normas gerais, assegurando uniformidade de tratamento dos terceiros perante o Fisco

nas diversas esferas: federal, estadual, distrital ou municipal. Assim, afigura-se adequado que se confira caráter de normas gerais com nível de lei complementar aos dispositivos do CTN que cuidam da responsabilidade tributária, sem prejuízo da permissão, constante do art. 128 do CTN, de que o legislador estabeleça outros casos específicos de responsabilidade. Correto, pois, atribuir ao art. 135 do CTN o nível de lei complementar por disciplinar matéria alcançada pelo art. 146, III, da Constituição Federal. 5.

Essencial à compreensão do instituto da responsabilidade tributária é a noção de que a obrigação do terceiro, de responder por dívida originariamente do contribuinte, jamais decorre direta e automaticamente da pura e simples ocorrência do fato gerador do tributo. Do fato gerador, só surge a obrigação direta do contribuinte. Isso porque cada pessoa é sujeito de direitos e obrigações próprios e o dever fundamental de pagar tributos está associado às revelações de capacidade contributiva a que a lei vincule o surgimento da obrigação do contribuinte. A relação contributiva dá-se exclusivamente entre o Estado e o contribuinte em face da revelação da capacidade contributiva deste. Não é por outra razão que se destaca repetidamente que o responsável não pode ser qualquer pessoa, exigindo-se que guarde relação com o fato gerador ou com o contribuinte, ou seja, que tenha a possibilidade de influir para o bom pagamento do tributo ou de prestar ao fisco informações quanto ao surgimento da obrigação. Efetivamente, o terceiro só pode ser chamado a responder na hipótese de descumprimento de deveres de colaboração para com o Fisco, deveres estes seus, próprios, e que tenham repercutido na ocorrência do fato gerador, no descumprimento da obrigação pelo contribuinte ou em óbice à fiscalização pela Administração Tributária. O professor espanhol Lago Montero, em sua obra *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios* (Madrid: Marcial Pons, 1998), destaca, com clareza, que “no es posible la responsabilidad cuando la conducta del hipotético responsable no produce un daño a los intereses de la Hacienda Pública, que sea imputable al mismo”. Tais deveres, via de regra, constam de modo implícito das normas que atribuem responsabilidade. É que, ao atribuir a determinada conduta a consequência de implicar responsabilidade, o legislador, a contrario sensu, determina que não seja ela praticada, nos moldes, aliás, das normas penais em que se atribui à conduta proibida a pena, de maneira que as pessoas ajam de modo diverso, evitando a sanção. Contudo, se a verificação de que a responsabilidade decorre do descumprimento de um dever de colaboração implícito na sua regra matriz, de um lado, aproxima-a da estrutura das normas penais, não significa, de outro, que tenha a mesma natureza. Isso, aliás, decididamente não têm. Basta ver que a responsabilidade surgida para o terceiro pela infração ao seu dever formal não subsiste ao cumprimento da obrigação pelo contribuinte. O intuito do legislador não é punir o responsável, mas fazê-lo garante do crédito tributário. Giannini, em sua obra *Instituzioni di Diritto Tributario* (7ª edição, 1956), já ensinava que a responsabilidade só se configura na medida em que o descumprimento das obrigações do responsável implique prejuízo ao crédito do ente público e que seu objeto não é propriamente prestação do tributo, senão o ressarcimento do dano causado por culpa do responsável. O responsável, pois, quando é chamado ao pagamento do tributo, assim o faz na condição de garante da Fazenda por ter contribuído para o inadimplemento do contribuinte. A relação de responsabilidade tributária não se confunde, pois, com a relação contributiva. Embora a pressuponha e só se aperfeiçoe em face da inadimplência do tributo pelo contribuinte, decorre de norma específica e tem seu pressuposto de fato próprio. Lembro, aqui, a lição de Ferreiro Lapatz em sua obra *Curso de Derecho Financiero Español* (25ª ed., Madrid: Marcial Pons, 2006, p. 445), em que afirma: “... el nacimiento de la obligación del

responsable requiere la realización de dos presupuestos de hecho diferentes. El presupuesto de hecho del que deriva la obligación de los sujetos pasivos o deudores principales y el presupuesto de hecho del que deriva la obligación del responsable de pagar la cantidad también por ellos debida”. Aliás, a referência ao responsável enquanto terceiro (“dritter Persone”, “terzo” ou “tercero”) evidencia, justamente, que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. Desse modo, quando o art. 121 do CTN refere-se ao contribuinte e ao responsável como sujeitos passivos da obrigação tributária principal, deve-se compreender que são sujeitos passivos de relações jurídicas distintas, com suporte em previsões legais e pressupostos de fato específicos, ainda que seu objeto possa coincidir – pagar tributo próprio (contribuinte) ou alheio (responsável). Compreendidas a estrutura e a função das normas de responsabilidade tributária, vejamos o conteúdo do art. 135, III, do CTN. 6. O art. 135 do CTN estabelece a responsabilidade dos diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas. Eis o seu texto: “Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: ... III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”. Como se vê, estamos em face de uma regra matriz de responsabilidade tributária que não se confunde, de modo algum, com a regra matriz de incidência de qualquer tributo. Tem sua estrutura própria, partindo de um pressuposto de fato específico, sem o qual não há espaço para a atribuição de responsabilidade. E seu caráter geral permite aplicação relativamente aos diversos tributos, não estando jungida à responsabilidade por tal ou qual imposto ou contribuição em particular. O pressuposto de fato ou hipótese de incidência da norma de responsabilidade, no art. 135, III, do CTN, é a prática de atos, por quem esteja na gestão ou representação da sociedade, com excesso de poder ou a infração à lei, contrato social ou estatutos e que tenham implicado, se não o surgimento, ao menos o inadimplemento de obrigações tributárias. A contrario sensu, extrai-se o dever formal implícito cujo descumprimento implica a responsabilidade, qual seja o dever de, na direção, gerência ou representação das pessoas jurídicas de direito privado, agir com zelo, cumprindo a lei e atuando sem extrapolação dos poderes legais e contratuais de gestão, de modo a não cometer ilícitos que acarretem o inadimplemento de obrigações tributárias. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça há muito vem destacando que tais ilícitos, passíveis de serem praticados pelos sócios com poderes de gestão, não se confundem com o simples inadimplemento de tributos por força do risco do negócio, ou seja, com o atraso no pagamento dos tributos, incapaz de fazer com que os diretores, gerentes ou representantes respondam, com seu próprio patrimônio, por dívida da sociedade (Primeira Seção, EAg 494.887 e EREsp 374.139). Exige, isto sim, um ilícito qualificado, do qual decorra a obrigação ou seu inadimplemento, como no caso da apropriação indébita (REsp 1.010.399 e REsp 989.724). O art. 135, pois, regula a responsabilidade pessoal dos sócios gerentes, diretores e representantes em caráter geral, com aplicação a tributos de quaisquer dos entes políticos, para tanto estabelecendo seu pressuposto de fato próprio. E, como norma geral, não poderia ter sido desconsiderada pelo legislador ordinário federal quanto à disciplina dos tributos da sua competência. 7. A Lei 8.620, de 5 de janeiro de 1993, olvidando o previsto no art. 135, III, do CTN, assim dispôs: “Art. 13. O titular da firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. Parágrafo único. Os acionistas controladores, os administradores, os gerentes e os diretores respondem solidariamente e

subsidiariamente, com seus bens pessoais, quanto ao inadimplemento das obrigações para com a Seguridade Social, por dolo ou culpa". Tal dispositivo estabeleceu a pura e simples solidariedade dos sócios "sociedades limitadas" pelos débitos da sociedade perante a Seguridade Social. Tal solidariedade abrangeria as diversas contribuições de seguridade social, como as contribuições previdenciárias da empresa e as retidas dos empregados, as contribuições sobre o faturamento ou receita e a contribuição sobre o lucro. Resta claro que o art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN. A regra matriz de responsabilidade do art. 135, III, do CTN responsabiliza aquele que esteja na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica. Daí a jurisprudência no sentido de que apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito – má gestão ou representação por prática de atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos – e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. Além disso, o art. 135 do CTN coloca como pressupostos de fato inequívocos ou hipóteses de incidência da norma de responsabilidade a prática de atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Não se contenta, pois, com o simples surgimento da obrigação tributária para a empresa em face da ocorrência do fato gerador do tributo. O art. 13 da Lei 8.620/93, pois, ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, estabeleceu exceção desautorizada à norma geral de direito tributário consubstanciada no art. 135, III, do CTN, o que evidencia a invasão da esfera reservada à lei complementar pelo art. 146, III, da CF. O argumento da União, de que o art. 13 da Lei 8.620/93 estaria no espaço aberto pelo art. 124, II, do CTN, não resiste a uma interpretação mais rigorosa. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas "as pessoas expressamente designadas por lei", não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite os demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente e que não decorra de norma geral o caráter subsidiário da responsabilidade no caso. Esclarecedora, no ponto, é a lição de Misabel Abreu Machado Derzi em nota de atualização à obra do Ministro Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, 11ª ed., Rio de Janeiro, Forense, p. 729: "4. A solidariedade não é forma de eleição de responsável tributário. A solidariedade não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, como querem alguns. O Código Tributário Nacional, corretamente, disciplina a matéria em seção própria, estranha ao Capítulo V, referente à responsabilidade. É que a solidariedade é simples forma de garantia, a mais ampla das fidejussórias. Quando houver mais de um obrigado no pólo passivo da obrigação tributária (mais de um contribuinte, ou contribuinte e responsável, ou apenas uma pluralidade de responsáveis) o legislador terá de definir as relações entre os coobrigados. Se são eles solidariamente obrigados, ou subsidiariamente, com benefício de ordem ou não, etc. A solidariedade não é, assim, forma de inclusão de um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o pólo passivo". O que fez o art. 13 da Lei 8.620/93

não foi simplesmente estabelecer a solidariedade de obrigações a fim de que pudesse encontrar amparo no art. 124, II, do CTN, mas, sim, e de modo inconstitucional, invadir o espaço reservado às normas gerais de Direito Tributário e já disciplinado de modo diverso pelo art. 135, III, do CTN. Está o art. 13 da Lei 8.620/93, assim, eivado de inconstitucionalidade formal por ofensa ao art. 146, III, da Constituição Federal. 8. Não há como deixar de reconhecer, ademais, que a solidariedade estabelecida pelo art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de evidente inconstitucionalidade material. Isso porque não é dado ao legislador estabelecer simples confusão entre os patrimônios de pessoa física e jurídica, ainda que para fins de garantia dos débitos da sociedade perante a Seguridade Social. Aliás, após o surgimento de precedente no sentido de que tal decorreria do próprio art. 135, III, do CTN, ou seja, de que bastaria o inadimplemento para caracterizar a responsabilidade dos sócios, o Superior Tribunal de Justiça aprofundou a discussão da matéria, acabando por assentar, com propriedade, que interpretação desse jaez violaria a Constituição, sendo, por isso, inaceitável. Lembro que o Min. José Delgado, em 2005, por ocasião do julgamento do Resp 717.717/SP, assim se pronunciou: “Deve-se... buscar amparo em interpretações sistemática e teleológica, adicionando-se os comandos da Constituição Federal, do Código Tributário Nacional e do Código Civil para, por fim, alcançar-se uma resultante legal que, de forma coerente e juridicamente adequada, não desnature as Sociedades Limitadas e, mais ainda, que a bem do consumidor e da própria livre iniciativa privada (princípio constitucional) preserve os fundamentos e a natureza desse tipo societário”. A censurada confusão patrimonial não apenas não poderia decorrer de interpretação do art. 135, III, c, da CF, como também não poderia ser estabelecida por nenhum outro dispositivo legal. É que impor confusão entre os patrimônios da pessoa jurídica e da pessoa física no bojo de sociedade em que, por definição, a responsabilidade dos sócios é limitada compromete um dos fundamentos do Direito de Empresa, consubstanciado na garantia constitucional da livre iniciativa, entre cujos conteúdos está a possibilidade de constituir sociedade para o exercício de atividade econômica e partilha dos resultados, em conformidade com os tipos societários disciplinados por lei, o que envolve um regime de comprometimento patrimonial previamente disciplinado e que delimita o risco da atividade econômica. A garantia dos credores, frente ao risco da atividade empresarial, está no capital e no patrimônio sociais. Daí a referência, pela doutrina, inclusive, ao princípio da “intangibilidade do capital social” a impor que este não pode ser reduzido ou distribuído em detrimento dos credores. Tão relevante é a delimitação da responsabilidade no regramento dos diversos tipos de sociedades empresárias que o Código Civil de 2002 a disciplina, invariavelmente, no primeiro artigo do capítulo destinado a cada qual. Assim é que, abrindo o capítulo “Da Sociedade Limitada”, o art. 1.052 dispõe: “Na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social”. Trata-se de dispositivo de lei ordinária, mas que regula a limitação do risco da atividade empresarial, inerente à garantia de livre iniciativa. Marco Aurélio Greco, no artigo Responsabilidade de terceiros e crédito tributário: três temas atuais, publicado na Revista Fórum de Direito Tributário n.º 28/235, aborda o art. 13 da Lei 8.620/93, tendo em consideração justamente a garantia da liberdade de iniciativa: “... quando o artigo 13 da Lei nº 8.620/93 pretende transformar o exercício da livre iniciativa em algo arriscado para todos (sócio, empregados, fornecedores, bandos, etc.), mas isento de risco para a seguridade social (apesar do valor imanente que ela incorpora), está sobrepondo o interesse arrecadatório à própria liberdade de iniciativa. Ademais, está criando um preceito irreal, pois vivemos numa sociedade de

El STJ ha decidido por la responsabilidad del oficial del registro de inmuebles que no ha exigido del propietario que registró ampliación en la construcción la presentación de la certificación de inexistencia de deudas de seguridad social relativas a los empleados que han trabajado en la obra: “CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA – CONSTRUÇÃO CIVIL – IMÓVEL RESIDENCIAL FAMILIAR – AMPLIAÇÃO DE ÁREA PARA ALÉM DOS LIMITES ENSEJADORES DA ISENÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO – NÃO-EXIGÊNCIA DE CND, PELO OFICIAL DE REGISTRO – RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA SOBRE TODA A CONSTRUÇÃO RESIDENCIAL, E NÃO APENAS SOBRE A NOVA ÁREA EDIFICADA. 1. A isenção estabelecida pela Lei n. 8212/91 da contribuição previdenciária sobre a construção de residência

risco, assim entendida nos termos da lição de Ulrich Beck. Além disso, ele inviabiliza (no sentido de dificultar sobremaneira) o exercício de um direito individual, ao impor uma onerosidade excessiva incompatível com os artigos 5º, XIII e 170 da Constituição. Além disso, fere o artigo 174 da CF/88, porque a tributação não pode ser instrumento de desestímulo; só pode ser instrumento de incentivo. Vale dizer, o ‘poder’ pode, em tese, ser exercido positiva ou negativamente, mas a ‘função’ só pode sê-lo na direção imposta pelos valores e objetivos constitucionais. Em última análise, para proteger uns, ocorreu um uso excessivo do poder de legislar. Neste ponto, a meu ver, o artigo 13 é inconstitucional, caso seja feita uma leitura absoluta, categórica, do tipo ‘tudo ou nada’. ... Óbvio – não é preciso repetir – que onde houver abuso, fraude de caráter penal, sonegação, uso de testas-de-ferro, condutas dolosas, etc., existe responsabilidade do sócio da limitada ou do acionista controlador da sociedade anônima, mas isto independe de legislação específica; basta o fisco atender ao respectivo ônus da prova com a amplitude necessária a cada caso concreto... Porém, generalizar a responsabilidade pelo simples fato de ser sócio de sociedade de responsabilidade limitada (caput do art. 13), bem como estendê-la à hipótese de mera culpa (como consta do parágrafo único do art. 13), implica inconstitucionalidade pelas razões expostas”. Submeter o patrimônio pessoal do sócio de sociedade limitada à satisfação dos débitos da sociedade para com a Seguridade Social, independentemente de exercer ou não a gerência e de cometer ou não qualquer infração, inibiria demasiadamente a iniciativa privada, descaracterizando tal espécie societária e afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição, de modo que o art. 13 da Lei 8.620/93 também se ressentir de vício material. 9. Reconheço, assim, a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social, tanto por vício formal (violação ao art. 146, III, da Constituição Federal) como por vício material (violação aos arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição Federal). 10. Isso posto, conheço do recurso extraordinário da União, mas **nego-lhe provimento**. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC.”

familiar só se aplica aos imóveis que possuam, dentre outros requisitos, área inferior a 70m². 2. Construtor que amplia seu imóvel além dos limites de área beneficiada de isenção fiscal deve recolher a contribuição previdenciária sobre toda a construção, e não apenas sobre a ampliação. 3. Oficial de Registro que não exige Certidão Negativa de Dívida no momento da averbação é responsável solidariamente, nos termos do art. 48 da Lei n. 8.212/91, pelo tributo devido, com base em toda a construção, e não só em relação à ampliação da área construída.” (STJ, 2ª T., REsp 645047/CE, HUMBERTO MARTINS, abr/09).

Es verdad que, durante mucho tiempo, los tribunales brasileños trataran de la responsabilidad de los gerentes o directores de empresas de manera poco o nada técnica. Esto porque ni siquiera atendían para el supuesto de la responsabilidad establecido en el artículo 135. Bastaba que la sociedad quedara en incumplimiento y que no fuera posible cobrar la deuda de la misma, para permitirse a la Hacienda buscar la satisfacción directamente en el patrimonio de los socios directores o gerentes, sin verificar nada más.

Todavía, en la última década tal orientación ha cambiado. Efectivamente, hoy hay jurisprudencia consolidada en el sentido de que la demora en el pago del tributo por la sociedad no implica automáticamente la responsabilidad del socio. Mírese lo que se decidió en el Resp 1101728: “RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTOS NÃO PAGOS PELA SOCIEDADE... 2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (EREsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005). 3... Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da

Resolução STJ 08/08." (STJ, Primeira Seção, REsp 1101728/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, mar/09)

Esta jurisprudencia está sintetizada en la Súmula 430 del STJ: "O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente."⁵⁰⁷

Todavía, los tribunales de segunda instancia y mismo el *Superior Tribunal de Justiça*, aún no exigen que el presupuesto de hecho de la responsabilidad sea verificado y que los responsables tengan oportunidad de defensa. Acostumbran admitir que la Hacienda pueda considerar una persona responsable simplemente indicando porque y que puede buscar la ejecución judicial sin previo procedimiento administrativo contra el responsable.

Aquí es necesario un esclarecimiento. En el derecho brasileño, no hay procedimiento de apremio por lo cual se pueda buscar coactivamente la satisfacción del crédito en el patrimonio del deudor. Administrativamente, la Hacienda solamente hace la liquidación y notifica el contribuyente para hacer el pago o presentar defensa. Hay, pues, la posibilidad de que sea hecho el pago por el contribuyente en un período voluntario. La exigencia coactiva, a su vez, solamente cabe a través del Juez. Cuanto al responsable, normalmente ni siquiera se le notifica para hacer el pago en período voluntario. Solamente sabe de su responsabilidad y de la pretensión de la Hacienda en el curso del proceso judicial de ejecución. Las Portarias PGFN 180/2010 y RFB 2.284/2010 es que recientemente han creado acto de declaración de responsabilidad y procedimiento con notificación para defensa y oportunidad de pago en período voluntario, pero sólo aplicable a los tributos federales y no a los estaduais y municipales.

⁵⁰⁷ DJe mai/2010.

También es importante para que se pueda comprender la jurisprudencia brasileña, tener en cuenta que la ley permite a la Hacienda –después de terminado el proceso administrativo, con el análisis de la defensa y recursos del contribuyente– constituir el título ejecutivo que va permitir la ejecución coactiva judicial. Este título ejecutivo es la “*Certidão de Dívida Ativa*”. “*Dívida ativa*” es el registro de las deudas de los particulares con la Hacienda, es decir, el registro de los créditos de la Hacienda. Su producción ocurre en procedimiento interno de la Hacienda, sin notificación al deudor, considerándose que ya ha sido notificado de la liquidación en el anterior proceso administrativo, lo que, todavía, no ocurre con el responsable, que jamás es notificado administrativamente.

Si la inscripción en “*dívida ativa*” ha sido hecha solamente con el nombre de la sociedad, el “*redirecionamento da execução fiscal*” depende de que la Hacienda apunte los hechos y fundamentos jurídicos que justifican la responsabilidad de otra persona para que se pueda, entonces, citarla para hacer el pago. Es lo que tenemos en la siguiente resolución: “... além de comprovar a participação consciente em atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato ou estatuto, que acarrete o inadimplemento do tributo, deve o exequente provar que o sócio ou administrador tenha efetivamente exercido as suas funções ao tempo do surgimento da obrigação tributária, porquanto não pode ser responsabilizado por débitos anteriores ou posteriores ao seu ingresso ou gestão na sociedade. Compete ao exequente produzir as provas neste sentido, porquanto não merece vingar o pedido com base em mera imputação de responsabilidade objetiva do sócio-gerente. Somente após o cumprimento destes requisitos, verificará o MM. Juízo a quo a possibilidade de redirecionamento da execução.”⁵⁰⁸

⁵⁰⁸ TRF4, 1ª T., AC 2002.04.01.035584-1/SC, excerto do voto do Des. Fed. Wellington Mendes de Almeida, 17.10.2002.

Es verdad que ha habido una decisión de la Ministra Eliana Calmon, del STJ, apuntando la necesidad de la notificación administrativa del acto declarativo de la responsabilidad, con derecho de defensa, para que se pudiera admitir como válida la inscripción del nombre de una tercera persona como responsable por la deuda tributaria del contribuyente: "... Sedimentado o entendimento de que para o redirecionamento da responsabilidade do sócio era preciso provar o dolo ou culpa do sócio ou administrador, veio à Primeira Seção um novo entendimento, o qual nada tem a ver com o art. 135 do CTN de forma direta. O entendimento veio por voto do Ministro Castro Meira no EREsp 702.232/RS, que trouxe à Corte o entendimento de que, se o nome do sócio estivesse constando da CDA já se considerava, por presunção, sua a responsabilidade pelo não pagamento, de tal forma que só se livraria do encargo provando que não se houve com culpa. [...] O pensamento de todos que acompanharam o relator foi no sentido de que o fisco só incluía o nome do sócio na CDA depois de realizar apuração na esfera administrativa, dando ao sócio a oportunidade de defesa. Enfim, foi com base nesse pressuposto que se votou a nova tese que em princípio se harmonizava com o art. 135 do CTN. [...] O problema atualmente é que o processo administrativo fiscal é cada vez mais raro. As Turmas da 1ª. Seção possuem entendimento tranqüilo de que quando o contribuinte declara os fatos jurídicos tributários e o Fisco concorda com a declaração efetuada não há necessidade de processo administrativo... Mas esta declaração é suficiente para impor responsabilidade tributária a terceiro? Inclusive, quando este terceiro estaria formulando prova contra si de um possível ilícito comercial, civil, trabalhista, penal etc.? Por conseguinte, esta interpretação que o STJ vem conferindo aos arts. 3º, parágrafo único, da LEF e arts. 135 e 204, parágrafo único, do CTN, relativa à presunção de legitimidade da CDA e atribuição de ônus probatório ao responsável, é compatível com a Constituição Federal, em especial com o devido processo legal? Chegou o momento da jurisprudência da Corte evoluir no estudo da presunção de certeza

e de legitimidade da CDA com relação ao terceiro, responsável tributário, em todas as modalidades de responsabilidade previstas no CTN. No atual estágio do entendimento jurisprudencial do tema, devemos verificar qual o fundamento normativo dessa presunção de legitimidade da CDA e sua amplitude. Segundo Jaime Marins ela decorre da autotutela do Estado e funda-se na participação do devedor (contribuinte ou responsável) no processo administrativo de constituição do crédito fiscal: 'De plano, note-se que esse título não se origina em sentença condenatória – não existe execução de caráter tributário fundada em título judicial – e ao contrário de outros títulos executivos extrajudiciais que se formam ou bilateralmente ou por iniciativa do devedor (como os contratos ou títulos de crédito), a formação da Certidão de Dívida Ativa (CDA) se dá através de iniciativa exclusiva da Fazenda Pública, que é credora. Ao contrário dos outros títulos executivos onde se manifesta a vontade do devedor (títulos extrajudiciais civis ou comerciais) ou o pronunciamento condenatório do Poder Judiciário (títulos judiciais), a Certidão de Dívida Ativa é manifestação da autotutela do Estado em matéria exatorial. (...) Submete-se a execução à prévia inscrição do débito em dívida ativa, que está a cargo da Fazenda Pública, que tem o dever de realizá-la. Então, observadas as formalidades necessárias para o reconhecimento pleno do crédito ao ser executado no âmbito administrativo, pode ter início a execução fiscal. É portanto limitada a execução ao que foi aferido no procedimento administrativo que ampara o ato de lançamento e onde dá-se o acertamento do crédito plasmado no título que instrumentaliza a execução. A CDA deve refletir de forma idônea o que se apurou no procedimento administrativo. Semelhante detalhe por vezes escapa à autoridade fiscal. É o que ocorre, por exemplo, quando sem se fazer referência expressa no título busca o Fisco cobrar a dívida de suposto responsável cujo nome é estranho à execução ou proceder alterações no título executivo que não foram legitimadas por anterior acertamento.' (in Direito processual tributário (administrativo e judicial). São Paulo: Dialética,

2001, pp. 535-6) Com efeito, somente aquilo que resultou do processo administrativo fiscal possui presunção de certeza e de legitimidade. Somente o resultado da atuação das partes em contraditório na formação do título executivo confere-lhe a presunção de legitimidade própria dos atos administrativos. A participação do devedor na formação do título executivo é uma constante em nosso sistema processual. O ato de lançamento não é um ato administrativo como o resultante do poder de polícia, que é autoexecutável. O Estado precisa obter o título executivo para alcançar o patrimônio privado. E para que esse título seja válido deve passar por rígido controle de legalidade através de processo administrativo, chancelado finalmente pelo ato de inscrição em dívida ativa, que se constitui na última instância do controle de legalidade da persecução tributária. Nesse sentido, correta a jurisprudência quando entende prescindível a formação do processo administrativo se a Administração concorda com a declaração do contribuinte ou do responsável porque a declaração expressa sua responsabilidade e a ocorrência do fato gerador. Porém, nessa declaração não há elementos que configurem a responsabilidade tributária de terceiro, principalmente por ato ilícito ou contrário ao estatuto ou contrato social. Disso deflui que a presunção da CDA só deve ser aplicada no que estiver legitimada por declaração do contribuinte ou pelo processo administrativo de constituição da dívida. Se o Fisco pretende estender a responsabilidade tributária ao substituto cuja responsabilidade decorre da lei, basta comprovar na CDA a declaração do responsável assumindo o dever de recolhimento do tributo e a própria materialização fática da hipótese normativa; se o Fisco pretende alcançar o responsável por transferência deve comprovar o evento fático que desencadeia a sucessão passiva; em outras palavras, a CDA deve expressar o evento fático contido em declaração ou em processo administrativo tributário como condição para a aplicação da presunção de certeza, liquidez e legitimidade do título executivo. Esta a exegese que se deve atribuir ao art. 2º, § 5º, I e III, da LEF. Na doutrina, defendendo o mesmo

entendimento, colho a lição de Leandro Paulsen: 'A responsabilidade tributária depende da concorrência de dois pressupostos de fato: o fato gerador do tributo e aquele próprio da responsabilidade. Essa circunstância de a obrigação do terceiro de responder pelo inadimplemento do contribuinte ter seu pressuposto de fato específico, torna imperativo que tal seja apurado e declarado. Do fato gerador do tributo só decorre a obrigação de contribuinte, de modo que o lançamento que se limita a verificar a sua ocorrência, apontar o montante devido e identificar o contribuinte notificando-o para pagar, não se presta senão para formalizar a obrigação deste. Do mesmo modo, a declaração do contribuinte em que reconhece seu débito tributário não vincula senão ele próprio ao Fisco. Para que o terceiro tenha sua eventual obrigação de responder pelo tributo formalizada, faz-se indispensável a verificação também do pressuposto específico de tal obrigação, a indicação do seu objeto próprio (nem sempre coincidente com o da obrigação do contribuinte) e a identificação do seu particular sujeito passivo. Não há dúvida de que não se exige do Fisco que vá a Juízo para, em ação de conhecimento, ver reconhecida tal obrigação do terceiro. Mas também não pode haver dúvida quanto à necessidade de o Fisco apurar administrativamente tal responsabilidade, assegurando ao suposto responsável o devido processo legal, o que pressupõe a possibilidade oferecer defesa administrativa. (...) Não cabendo inovações por ocasião da inscrição em dívida ou de sua certificação, a presença do nome do terceiro responsável no termo de inscrição e na certidão, pois, também pressupõe prévias verificação e declaração administrativas de responsabilidade. Note-se que quem não foi notificado para o procedimento do lançamento, não poderá juridicamente figurar no Termo de Inscrição em Dívida Ativa, que decorre daquele procedimento, e nem na CDA, que reproduz os dados desse mesmo termo. Assim, a Certidão de Dívida Ativa, para constituir título idôneo e suficiente ao redirecionamento da execução contra o responsável deve apontar não apenas o seu nome, mas também o fundamento legal da responsabilidade e o número do processo administrativo

em que apurado o seu pressuposto de fato específico e ensejada a defesa do responsável.’ (in Responsabilidade tributária: seu pressuposto de fato específico e as exigências para o redirecionamento da execução fiscal. Revista de Estudos Tributário, v. 11, n. 68 – jul/ago 2009. São Paulo: IOB, pp. 7-20) Portanto, da análise da jurisprudência desta Corte, da doutrina e da própria prática fiscal pode-se chegar às seguintes conclusões: a) a presunção de legitimidade da CDA é eficaz contra o contribuinte que realiza a declaração tributária (DCTF, GFIP, GIA etc.), sendo desnecessária a formação de processo administrativo em tais casos; por conseguinte, é ônus do contribuinte desconstituir esta presunção, o qual pode fazê-lo pela via da exceção de pré-executividade – se não demandar dilação probatória –, ou pela via dos embargos de devedor; b) haverá presunção de legitimidade da CDA quanto ao corresponsável se o Fisco fundamentar no título a existência de processo administrativo prévio no qual se debateu a responsabilidade do terceiro, ou quando realizar declaração tributária atestando sua responsabilidade, quando se aplicará a mesma distribuição do ônus probatório discriminada acima; c) inexistirá a presunção de legitimidade da CDA quanto ao sócio quando este não formular declaração tributária ou quando não houver prévio processo tributário de formalização da dívida, decorrendo a necessidade do Fisco comprovar o suporte fático que autoriza a eficácia do título em relação ao terceiro, seja em juízo em procedimento incidental ou através de processo administrativo fiscal; e d) sempre que o sócio não constar do título executivo, é necessário o Fisco abrir incidente processual (questão incidental) para demonstrar em juízo (ou até mesmo fora dele quando por iniciativa própria instaura procedimento de lançamento contra o(s) sócio(s)) a causa jurídica da responsabilidade (dependente das circunstâncias de fato que originam as diversas modalidades de responsabilidade tributária). Aliás, nesse sentido – quando o sócio não está arrolado no título executivo –, a jurisprudência é pacífica em se atribuir o ônus da prova ao Fisco, justamente porque sequer há como atribuir presunção de legitimidade e certeza ao título

executivo em relação ao sócio que às escâncaras não participou do processo administrativo de constituição da dívida (cf. EREsp 635.858/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/03/2007, DJ 02/04/2007 p. 217). Com estas considerações, RECONSIDERO a decisão agravada para negar seguimento ao recurso especial, nos termos do art. 557 do CPC. Brasília (DF), 03 de setembro de 2009. MINISTRA ELIANA CALMON” (STJ, AgRgREsp 1.104.109/RJ, decisão da Min. Eliana Calmon, set/09)

Todavía, tal decisión no ha sido suficiente para cambiar el entendimiento de la Corte y solamente ha prevalecido en aquella específica sentencia. El STJ después volvió a afirmar su posición más permisiva, dispensando la Hacienda de formalizar un procedimiento administrativo contra el responsable. Entiéndese que, si el nombre del socio consta en el título, aunque sin soporte en cualquier procedimiento administrativo o acto declaratorio de responsabilidad, cabe al responsable probar que no ha incurrido en el supuesto de responsabilidad: “...ART. 543-C DO CPC. EXECUÇÃO FISCAL. INCLUSÃO DOS REPRESENTANTES DA PESSOA JURÍDICA, CUJOS NOMES CONSTAM DA CDA, NO PÓLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL. POSSIBILIDADE. MATÉRIA DE DEFESA. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. INVIABILIDADE. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO. 1. A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos ‘com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos’.”⁵⁰⁹

Si el nombre del responsable no consta en el título, la Hacienda debe

⁵⁰⁹ STJ, Primeira Seção, REsp 1104900/ES, DENISE ARRUDA, mar/09.

probar, pero se acepta que sea ya en juicio, si notificación de acto administrativo declarativo de la responsabilidad y sin la oportunidad previa de hacer el pago en período voluntário ni tampoco de defensa en la esfera administrativa: “EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO CONTRA SÓCIO-GERENTE QUE FIGURA NA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA COMO CO-RESPONSÁVEL. POSSIBILIDADE. DISTINÇÃO ENTRE A RELAÇÃO DE DIREITO PROCESSUAL (PRESSUPOSTO PARA AJUIZAR A EXECUÇÃO) E A RELAÇÃO DE DIREITO MATERIAL (PRESSUPOSTO PARA A CONFIGURAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA). 1. Não se pode confundir a relação processual com a relação de direito material objeto da ação executiva. Os requisitos para instalar a relação processual executiva são os previstos na lei processual, a saber, o inadimplemento e o título executivo (CPC, artigos 580 e 583). Os pressupostos para configuração da responsabilidade tributária são os estabelecidos pelo direito material, nomeadamente pelo art. 135 do CTN. 2. A indicação, na Certidão de Dívida Ativa, do nome do responsável ou do co-responsável (Lei 6.830/80, art. 2º, § 5º, I; CTN, art. 202, I), confere ao indicado a condição de legitimado passivo para a relação processual executiva (CPC, art. 568, I), mas não confirma, a não ser por presunção relativa (CTN, art. 204), a existência da responsabilidade tributária, matéria que, se for o caso, será decidida pelas vias cognitivas próprias, especialmente a dos embargos à execução. 3. É diferente a situação quando o nome do responsável tributário não figura na certidão de dívida ativa. Nesses casos, embora configurada a legitimidade passiva (CPC, art. 568, V), caberá à Fazenda exeqüente, ao promover a ação ou ao requerer o seu redirecionamento, indicar a causa do pedido, que há de ser uma das situações, previstas no direito material, como configuradoras da responsabilidade subsidiária. 4. No caso, havendo indicação dos co-devedores no título executivo (Certidão de Dívida Ativa), é

viável, contra os sócios, o redirecionamento da execução.”⁵¹⁰

La jurisprudencia brasileña considera como infracción a la ley por el socio gerente, capaz de atraer su responsabilidad, por ejemplo, la disolución irregular de la empresa. Mírese la Súmula 435 STJ: “Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.”⁵¹¹

El STJ aún conténtase con indícios de disolución irregular como suficientes para la derivación de responsabilidad, es decir, para el “redirecionamento da execução contra o sócio responsável”: “TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. SÓCIO-GERENTE. ART. 135, III, DO CTN. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. POSSIBILIDADE. 1. Havendo indícios de que a empresa encerrou irregularmente suas atividades, é possível redirecionar a execução ao sócio, a quem cabe provar o contrário em sede de embargos à execução, e não pela estreita via da exceção de pré-executividade. 2. Agravo regimental desprovido.”⁵¹² “PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO – AGRAVO REGIMENTAL – DECISÃO MONOCRÁTICA DO RELATOR (ART. 557 § 1º DO CPC) – SÓCIO-GERENTE: RESPONSABILIDADE (ART. 135 DO CTN). 1. Em matéria de responsabilidade dos sócios de sociedade limitada, é necessário fazer a distinção entre empresa que se dissolve irregularmente daquela que continua a funcionar. 2. Em se tratando de sociedade que se extingue irregularmente, cabe a responsabilidade dos sócios, os quais podem provar não terem agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder. 3. Se não

⁵¹⁰ STJ, 1ª T., REsp 900.371/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, mai/08.

⁵¹¹ DJe mai/2010.

⁵¹² STJ, 1ª T., ARAI 561.854, TEORI ZAVASCKI, abr/04.

há extinção da sociedade, a prova em desfavor do sócio passa a ser do exeqüente (inúmeros precedentes). 4. Agravo regimental improvido.”⁵¹³

Reconoce, también que, si el socio gerente informa la disolución, no hay responsabilidad: “EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. INFORMAÇÃO CONSTANTE NOS ASSENTAMENTOS DA JUNTA COMERCIAL. PRESUNÇÃO DE IRREGULARIDADE AFASTADA. REDIRECIONAMENTO. DESCABIMENTO. PRECEDENTE EM RECURSO REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. SÚMULA N. 435 DO STJ... 2. A jurisprudência desta Corte está pacificada no sentido de que ‘presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente’ (Súmula n. 435 do STJ). 3. A simples extinção da pessoa jurídica não pode ser equiparada à dissolução irregular, mormente quando se evidencia nos autos que esta situação foi devidamente informada à Junta Comercial, de modo a afastar a presunção prevista no referido enunciado sumular. 4. Ademais, a Corte de origem foi categórica ao afirmar que não se verifica que tenha o representante legal praticado atos com excessos de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. 5. Nestes casos, à luz da jurisprudência do STJ, não há causa a justificar o redirecionamento da execução fiscal.”⁵¹⁴

El carácter subsidiario de la responsabilidad de los socios también es destacada: “EXECUÇÃO FISCAL. DÉBITO DE SOCIEDADE POR QUOTA DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. PENHORA EFETIVADA EM BENS DO SÓCIO-GERENTE. Ajuizada execução fiscal contra sociedade por quotas de

⁵¹³ STJ, 2ª T., AgRgREsp 420.663/SC, Min. Eliana Calmon, ago/02.

⁵¹⁴ STJ, 2ª Turma, AgRg no Ag 1281042/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, nov/10.

responsabilidade limitada, a penhora deve recair em bens do seu patrimônio; só depois de comprovado que ela não tem bens suficientes para o adimplemento da obrigação pode o processo ser redirecionado contra o sócio-gerente, hipótese em que este deve ser preliminarmente citado em nome próprio para se defender da responsabilidade imputada, cuja causa o credor deve traduzir em petição clara e precisa. Recurso especial não conhecido.”⁵¹⁵

Así, no obstante sea harta la jurisprudência brasileña respecto la responsabilidad tributaria, no es de gran calidad. A la excepción del RE 562276/PR juzgado por el Supremo Tribunal Federal teniendo como relatora la Ministra Ellen Gracie y de algunas pocas sentencias ya referidas, los juzgados acostumbran no ser profundos en la comprensión del fenómeno de la responsabilidad tributaria.

⁵¹⁵ STJ, 2ª T., REsp 36.543/SP, ARI PARGENDLER, set/96.

PARTE III

LOS FUNDAMENTOS Y LOS LÍMITES DE LA SUSTITUCIÓN Y DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIAS

1. LOS FUNDAMENTOS DE LA SUSTITUCIÓN Y DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIAS

Las relaciones de sustitución y de responsabilidad tributaria, como se ha visto en el abordaje conceptual y en el de derecho comparado, implican la imposición de obligaciones a terceros, es decir, a quién no es el contribuyente cuya capacidad contributiva es revelada por el hecho imponible. Buscase alguna participación del tercero para viabilizar, facilitar o asegurar la recaudación tributaria.

Para la obtención de los recursos necesarios a satisfacer los costes de la actividad estatal en beneficio de la sociedad, asumen relevancia los instrumentos capaces de tornar la recaudación posible, es decir, medidas relacionadas a la liquidación, a la fiscalización y a la propia realización de los pagos o a su cobranza. Estas medidas desbordan de la simple imposición de los tributos a los contribuyentes para alcanzar otras obligaciones impuestas a cualesquiera.

Vamos ver, por lo tanto, que a la par del deber fundamental de pagar tributos, hay también un deber correlato de colaborar para que la tributación pueda fluir y que esto deber es un de los fundamentos de la imposición de obligaciones a los terceros considerados sustitutos o responsables relativamente a los tributos debidos por los contribuyentes.

La necesidad de que la tributación sea efectiva, de que efectivamente se viabilice en la práctica, también aporta un otro fundamento jurídico de carácter más técnico al llamamiento de terceros a colaborar con la Hacienda que es el principio tributario de la practicabilidad de la tributación.

a) El deber de colaborar con la tributación como fundamento

i. La tributación como instrumento de la sociedad

La existencia de una sociedad organizada presupone la figura del Estado. Sin el Estado, nos quedaría el anarquismo y el caos. Para que el Estado pueda mantenerse y actuar en el sentido de las aspiraciones de los ciudadanos, hay que tener recursos. Esto porque la satisfacción de las necesidades primarias (de la propia maquina estatal) y secundarias (de los programas de gobierno) depende de financiación.

ALIOMAR BALEEIRO, gran jurista brasileño nacido en Bahia,⁵¹⁶ en su obra *Uma introdução à ciência das finanças*, enumera las fuentes de financiación de los Estados en todos los tiempos: “Para auferir o dinheiro necessário à despesa pública, os governos, pelo tempo afora, socorrem-se de uns poucos meios universais: a) realizam extorsões sobre outros povos ou deles recebem doações voluntárias; b) recolhem as rendas produzidas pelos bens e empresas do Estado; c) exigem coativamente tributos ou penalidades; d) tomam ou forçam empréstimos; e) fabricam dinheiro metálico ou de papel. Todos os processos de financiamento do Estado se enquadram nestes cinco meios conhecidos há

⁵¹⁶ BALEEIRO ha sido abogado, diputado y Juez del Supremo Tribunal Federal brasileño. Escribió los más importantes libros de la literatura financiera y tributaria, que son *Limitações constitucionais ao poder de tributar* (1951), *Uma introdução à ciência das finanças* (1955) y *Direito Tributário Brasileiro* (1970). La primera ha sido uno de los primeros libros en todo el mundo a dar absoluto destaque, en carácter monográfico y con ejemplar sistematización, a las garantías del contribuyente.

séculos. Essas fontes de recursos oferecem méritos desiguais e assumem importância maior ou menor, conforme a época e as contingências.”⁵¹⁷

En el mundo occidental, en que predominan los Estados de Derecho democráticos, la actividad económica ha sido dejada a los ciudadanos⁵¹⁸ y los ingresos del Estado han sido concentrados en la tributación. De hecho, cada vez disminuye más la importancia de las demás fuentes de recursos y la tributación asume papel principal. Los ingresos patrimoniales del Estado ya no son muy relevantes. Es la recaudación tributaria sobre los ingresos, gastos y patrimonio privado la que cumple la función de financiación del Estado contemporáneo. Esto explica decirse actualmente que el Estado es un Estado fiscal⁵¹⁹, así comprendido “o estado cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos”.⁵²⁰

En los *Federalist Papers*, ya se había advertido que no se puede prescindir de los recursos de origen tributario, siempre necesarios, y que es importante que la Constitución permita la recaudación de recursos que no sean mayores que la capacidad de pago de las personas tampoco menores del necesario para que el Estado pueda cumplir sus finalidades: “Money is, with propriety, considered as the vital principle or the body politic; as that which sustains its life and motion and enables it to perform its most essential functions. A

⁵¹⁷ BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. 14ª ed. rev. e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 115.

⁵¹⁸ Es verdad que ya no tenemos más, tampoco, el Estado mínimo propio del liberalismo ochocientista. Todavía, en el Estado democrático y social de hoy, el Estado actúa en sus funciones típicas y realiza preferencialmente la regulación de los sectores estratégicos. La actuación directa, en régimen de monopolio o mismo en carácter subsidiario, es cada vez menor.

⁵¹⁹ El desarrollo del concepto de Estado Fiscal es atribuido a LORENZ VON STEIN, en su *Lehrbuch der Finanzwissenschaft*, I, 1885, e II, 1986.

⁵²⁰ NABAIS, José Cabalta. O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Coimbra: Almedida, 1998, p. 191/192.

complete power, therefore, to procure a regular and adequate supply of revenue, as far as the resources of the community will permit, may be regarded as an indispensable ingredient in every constitution. From a deficiency in this particular, one of two evils must ensue: either the people must be subjected do continual plunder, as a substitute for a more eligible mode of supplying the public wants, or the government must sink into a fatal atrophy, and, in a short course of time, perish.”⁵²¹

Incluso, ya se ha dicho que al hacer el pago de nuestros tributos, estamos a comprar civilización, es decir, que es el precio de los derechos. Los ingresos de origen tributaria asumen carácter hegemónico en la medida en que la propia actividad económica y sus respectivas recetas van sendo negadas al estado. Dice la Constitución brasileña: “Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.”.

La presión tributaria aumenta también porque, actualmente, tanto en Brasil como en España, ha habido una demanda cada vez mayor por derechos sociales –los derechos a prestaciones–, los cuales exigen del Estado una acción positiva que depende, invariablemente, de recursos presupuestarios. Esto trae aún más necesidad de incrementar la recaudación.⁵²²

Por lo tanto, hay una tensión *in crescendo* entre las necesidades financieras del Estado y los límites de la capacidad económica de los

⁵²¹ MADISON, James; HAMILTON, Alexander; JAY, John. The Federalist Papers. USA: Publisehnd by the Penguin Group, p. 212/213.

⁵²² El gobierno de España, en el sitio de la Secretaría General de Presupuestos y Gastos, divulga los presupuestos generales del Estado: <http://www.sgpg.pap.meh.es/sitios/sgpg/esS/Presupuestos/Estadisticas/Documents/2011/Estadisticas%20Presupuestos%20Generales%20del%20Estado%20hasta%202011.pdf>.

ciudadanos para pagar tributos. Esto es muy relevante, porque todavía no se puede admitir tributos con efecto confiscatorio. Depende de la sociedad, a través de sus representantes, definir cual el tamaño del Estado y cuales las prestaciones o servicios entiende que deban ser garantizados a los ciudadanos teniendo en consideración la existencia o no de capacidad contributiva suficiente de los contribuyentes y la disposición de los mismos de usaren tal montante de sus réditos para la financiación pública.

La tributación no más se cualifica como relación de sumisión. Como advierte CASADO OLLERO, "el anterior 'status' del 'contribuyente-súbdito' haya ido transformándose en el del 'ciudadano-contribuyente', frete al cual el ente impositor sigue conservando las facultades y poderes que el Ordenamiento jurídico le reconoce para la actuación de sus intereses en el ejercicio del poder de imposición, pero situado en una 'par conditio' con el contribuyente en cuanto a la forma y al procedimiento por medio del cual aquel poder se actúa".⁵²³

Es cada vez más claro que el Estado es un instrumento de la sociedad y que a los ciudadanos cabe definir lo que quieren del Estado y mantenerlo, fuerte en el deber fundamental de pagar tributos.⁵²⁴

⁵²³ CASADO OLLERO, Gabriel. La Colaboración con la Administración Tributaria. Notas para un Nuevo Modelo de Relaciones con el Fisco. *Hacienda Pública Española* nº 68/1981, p. 166.

⁵²⁴ Aspecto que ha suscitado muchas discusiones dice respecto a la repartición de las competencias y de los ingresos tributarios tanto en las Federaciones como en los Estados unitarios. Alias, tales definiciones son meras referencias iniciales, pues ha estados conceptualmente unitarios que, en la practica, tienen grados de descentralización incluso mayor que algunas federaciones. Es el caso típico de España, en que las comunidades autónomas tienen significativa autonomía y, algunas, incluso regimenes tributarios especiales. En contrapartida, el Brasil, conceptualmente una federación, guarda gran concentración de las competencias y recursos en la Unión.

ii. Del deber fundamental de pagar tributos al deber fundamental de colaboración con la administración

No solamente la obligación de pagar tributos, todavía también toda la amplia variedad de otras obligaciones y deberes establecidos a favor de la Administración Tributaria para viabilizar y optimizar el ejercicio de la tributación, tienen base y legitimación constitucional.

En un Estado que es instrumento de la propia sociedad y que visa a la garantía y promoción de derechos fundamentales a todos, hay un deber general tanto de contribuir como de facilitar la recaudación y actuar en el sentido de minimizar el incumplimiento de las prestaciones tributarias propias y ajenas.⁵²⁵

VANONI ya afirmaba que “La actividad financiera, lejos de ser una actividad que limita los derechos y la personalidad del particular, constituye su presupuesto necesario, puesto que sin tal actividad no existiría Estado y sin Estado no existiría derecho.”⁵²⁶ Además, recuerda una sentencia del Tribunal de Turín en que fue dicho: “las tasas libremente votadas y conformes a la necesidad del Estado representan el orden, la libertad, la justicia, la seguridad, la beneficencia, el ejército, la armada, la independencia, el honor de la patria”.⁵²⁷

⁵²⁵ El Estado moderno ha asumido predominantemente la condición de un Estado de Derecho Democrático y Social. Tal Estado caracterizase como de Derecho porque todos, incluso el Estado, están sometidos a la ley. Democrático porque los legisladores y el gobierno son electos por el pueblo y actúan en beneficio del mismo. Social porque se exige del Estado que garantice derechos fundamentales incluso de carácter social, mediante prestaciones positivas; En un Estado de Derecho Democrático y Social son congregados la libertad, la participación y la solidaridad. El Estado no sólo proclama e garantiza derechos fundamentales de primera generación (derechos de libertad: civiles y políticos) como promueve y asegura derechos fundamentales de segunda generación (derechos a prestaciones: sociales y económicos) e, incluso, de tercera generación (derechos difusos como al medio ambiente sano y al patrimonio cultural) y de cuarta generación (información, pluralismo).

⁵²⁶ VANONI, E. *Natura ed Interpretazione delle leggi tributarie*. 1932. La citación es de la edición española de 1961 publicada por el Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, p. 183.

⁵²⁷ VANONI, E. *Op. cit.*, p. 182/183.

Se entiende el deber fundamental de pagar tributos como la otra cara o contrapartida del carácter democrático y social del Estado que asegura a los ciudadanos los derechos fundamentales.

KLAUS TIPKE y DOUGLAS YAMASHITA afirman: “O dever de pagar impostos é um dever fundamental. O imposto não é meramente um sacrifício, mas sim, uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos.”⁵²⁸

También JOSÉ CASALTA NABAIS: “Como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como um mero poder para o estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em estado fiscal. Um tipo de estado que tem na subsidiariedade da sua própria acção (económico-social) e no primado da autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento o seu verdadeiro suporte.”⁵²⁹

El deber de contribuir no es simple consecuencia de lo que establece la ley, sino su fundamento.⁵³⁰ Y si es cierto que el ciudadano tiene el deber

⁵²⁸ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 13.

⁵²⁹ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Liv. Almedina, 1998, p. 679.

⁵³⁰ ÁLVARO RODRÍGUEZ BEREJO, en la REDF 125/2005, enseña: “La formulación constitucional del deber de contribuir cumple una triple función jurídico-política: a) de legitimación del tributo, cuyo fundamento o justificación descansa no ya en la simple fuerza o poder de supremacía del Estado (frente a la impotencia del súdito), sino en el deber de solidaridad de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos por su interés, en tanto miembros de la comunidad política, en la existência y mantenimiento del Estado. Como há escrito A. BERLIRI el deber del contribuyente de pagar los tributos no es la consecuencia, es una premisa, un príus; es el derecho, o mejor, el poder del Estado a exigirlos lo que es consecuencia, el reflejo, del deber de los ciudadanos de pagarlos. Y no a la inversa. El Estado no recauda los impuestos quia nominor leo, sino porque el ciudadano tiene el deber de contribuir a su mantenimiento. Fundamento causal del tributo, por tanto, y conexión del deber

fundamental de contribuir para los gastos públicos,⁵³¹ no puede ser menos correcto afirmar que también tiene el deber fundamental de colaborar en carácter general con la tributación.

No se fundamentan estos deberes, por lo tanto, en el carácter complejo de la obligación tributaria, ni en el deber de cooperación del propio contribuyente como obligado al pago, de que, como en cualquier otra rama del derecho, ya se podría extraer deberes accesorios y secundarios, fuerte en la consideración de la obligación como proceso y en el principio de la buena-fe. Tampoco es preciso invocar el adagio que dice que quien puede lo más puede lo menos, es decir, si el legislador puede imponer el pago de tributos, también puede imponer otras obligaciones o deberes que no son tan onerosos, pero si que son de suma importancia para el ejercicio de la tributación.

Hablamos de deberes que se puede imponer en carácter originario por el simple hecho de que alguien integra determinada sociedad y tiene, lado a lado y no de modo subordinado, los deberes fundamentales de pagar tributos y de colaborar con la tributación haciendo lo más que sea necesario para el suceso de

de contribuir con el gasto público y su ordenación, que se proclama en el art. 31.2 CE; b) de límite y de garantía jurídica, en cuanto la norma constitucional fija los límites del deber de contribuir, sin que el Estado pueda constreñir al particular a pagar más allá de tales límites o en razón o medida de criterios o cánones distintos de los fijados constitucionalmente (la capacidad económica). Y al propio tiempo, de garantía de los ciudadanos, pues aunque las normas constitucionales que imponen deberes cívicos más que garantizar la libertad y la propiedad individual las constriñen al afirmar un deber de los ciudadanos y el correlativo derecho –rectius poder- del Estado), sin embargo es también una norma de garantía en cuanto indirectamente limita el derecho de supremacía del Estado, que ha de configurar en cada caso, como elemento base de la imposición supuestos de hecho que sean reveladores de capacidad económica; c) de orientación programática de la actuación de los poderes públicos, primordialmente del legislativo, al cual se le encomienda la creación de un sistema tributario justo como cauce para la actuación del deber de contribuir proclamado constitucionalmente, y funcionalmente conexo, como hemos dicho, con el gasto público.”

⁵³¹ La Constitución española dice que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos: “1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.”

la tributación. El deber de colaboración es más amplio que el de pagar tributo. Es originario e independiente de la existencia de una obligación de pago.

ALIOMAR BALEEIRO ya hablaba de la “colaboração de terceiros”, explicando: “A manifestação da existência, quantidade e valor das coisas e atos sujeitos à tributação é cometida por lei, em muitos casos, a terceiros, que, sob penas ou sob a cominação de responsabilidade solidária, devem prestar informações, fiscalizar e, não raro, arrecadar o tributo.”⁵³²

También CALVO ORTEGA refirió expresamente que “la sustitución es un tipo concreto de colaboración”.⁵³³

El Supremo Tribunal Federal Brasileño, por su vez, reconoce que la regla matriz de responsabilidad trae deberes, por veces implícitos “de colaboração para com a Administração Tributária.”⁵³⁴ Además, refiere el sustituto tributario como “sujeito passivo de uma obrigação de colaboração”.⁵³⁵

Es verdad que la Ley General Tributaria de 1963 (Ley 230/1963) ya hablaba de la “colaboración social” en la gestión de los tributos. Mas como la participación de entidades, instituciones y organismos representativos de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales en campañas de información y difusión, educación tributaria, simplificación del cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, asistencia en la realización de declaraciones, régimen de estimación objetiva de bases

⁵³² BALEEIRO, Aliomar. Uma Introdução à Ciência das Finanças..., p. 200/201.

⁵³³ CALVO ORTEGA. Op. cit., p. 157.

⁵³⁴ STF, Tribunal Pleno, RE 562276/PR, relatora Min. Ellen Gracie, juzgado el 03/11/2010, Dje 10/02/2011.

⁵³⁵ STF, Tribunal Pleno, RE 603.191, relatora Ministra Ellen Gracie, juzgado por el Supremo Tribunal Federal brasileño el 1º/08/2011.

tributarias, presentación telemática de declaraciones, comunicaciones y otros documentos, además de la participación en la configuración de los principios inspiradores de las reformas tributarias, todo conforme su artículo noventa y seis.

Aquí, lo que llamamos atención es para que tal deber de colaboración tiene un fundamento constitucional propio, tal como el propio deber fundamental de pagar tributos, basado en el Estado de Derecho Democrático y Social, que deja la actividad económica en la esfera de la iniciativa privada y se caracteriza como un Estado tributario. Esto busca su financiación por la recaudación de tributos, para lo que todos pueden ser instados a participar, sea haciendo el pago de tributos, sea cumpliendo deberes de colaboración.

iii. El llamamiento a contribuir es el eje central, pero no prescinde del establecimiento de otras obligaciones y deberes necesarios a la tributación

La ausencia de claridad cuanto a los deberes más generales de colaboración con la Hacienda ha comprometido el pleno desarrollo de algunos temas de Derecho Tributario, como el de las obligaciones formales y mismo los de la sustitución y de la responsabilidad tributarias, consideradas a lo mejor auxiliares o menos importantes.

Cuando se piensa en la tributación, es verdad que de pronto viene la idea del contribuyente vertiendo recursos pecuniarios a la Hacienda de modo a que el Estado tenga los medios financieros necesarios para el desarrollo de sus funciones.

No es por otra razón que el Derecho Tributario ha mirado predominantemente los ingresos, poniendo como su eje central el tributo, es decir, la prestación en dinero impuesta a los ciudadanos. Sobre la idea del

tributo y, particularmente, de su hecho imponible, es que fue erigido este ramo del Derecho.

Así es que han surgido importantes obras monográficas sobre la materia, como *El Hecho Imponible*, de Dino Jarach,⁵³⁶ y *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, de Amílcar Falcão.⁵³⁷

Todavía, aunque comprensible el destaque dado al hecho imponible, ya que era y es importante poner en claro sus distintos aspectos, lo que ocurrió fue una hegemonía tal de estos estudios que acabaran por determinar un vicio en el análisis y en la interpretación de los demás institutos del Derecho Tributario, todos vistos desde la perspectiva del hecho imponible.⁵³⁸

El análisis de las figuras del sustituto y del responsable aún más ha sido condicionado por tal hegemonía, pues dice respecto a personas obligadas, al inicio o al fin, al pago del tributo.

Es común que los autores hablen del sustituto y del responsable al cuidar del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, es decir, del obligado al pago del tributo. Los propios ordenamientos jurídicos aún hoy así lo hacen como el brasileño, cuyo Código Tributario Nacional pone el contribuyente y los terceros obligados al pago del tributo como sujetos pasivos, y el español cuya Ley General Tributaria considera sujeto pasivo no sólo el contribuyente, sino

⁵³⁶ JARACH, D. *El Hecho Imponible/Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*. 1ª edición: 1943. 2ª ed. Buenos Aires: ABELEDO-PERROT, 1971.

⁵³⁷ FALCÃO, Amílcar. *Introdução ao Direito Tributário*. 1ª edición: 1958. 3ª edición revista y actualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

⁵³⁸ Este vicio podría ser llamado de “hyper-integration”, o sea, la interpretación de todas las normas a partir de la supremacía de una única idea, sin atender para los diferentes papeles o funciones de cada instituto. Vea el obra del Profesor de Derecho Constitucional de Harvard: TRIBE, Lawrence; DROF, Michael C. *On Reading de Constitucion*. USA: Harvard University Press, 1991.

también el sustituto como. En primer plano, pues, aparece el hecho imponible y su contribuyente y, entonces, luego el sustituto y el responsable.

Si es cierto que hace mucho se destaca haber un presupuesto de hecho específico de la responsabilidad distinto del hecho imponible, seguro que sólo más recientemente es que se ha percibido el también específico contenido o extensión de la obligación del responsable ni siempre coincidente con el montante debido por el contribuyente en lo que respecta, por ejemplo, a los intereses y a las sanciones.

Aún hoy no se presta la debida atención a los deberes del sustituto y del responsable que no la obligación de efectuar el pago o responder por la deuda cuando del incumplimiento por el contribuyente.

La obra *La Sujeción a los Diversos Deberes y Obligaciones Tributarios*, de JOSÉ MARÍA LAGO MONTERO es una excepción al atribuir a las diversas obligaciones formales y materiales el mismo destaque, dejando de someter unas a las otras. Entonces, es importante citar lo que dice sobre el derecho positivo: “Éste tradicionalmente ha prestado más atención al hecho imponible, a su realizador y a la obligación tributaria originada por aquél a cargo de éste, que al resto de presupuestos de hecho originantes de situaciones de deber y obligación frente a la Administración Tributaria a cargo de sujetos coincidentes o no con el realizador del hecho imponible.”⁵³⁹

Es importante seguir esta línea de pesquisa que da el debido destaque y que considera las peculiaridades y autonomía de cada deber y obligación, pues, conforme bien enseña JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA, “Sólo el análisis separado de las distintas obligaciones y de sus sujetos puede introducir una

⁵³⁹ LAGO MONTERO. *La Sujeción...*, p. 25.

cierta claridad en el análisis e interpretación de estas normas en particular y en el ordenamiento tributario en general.”⁵⁴⁰

El ejercicio de la tributación no prescinde de la amplia colaboración de los ciudadanos. Estos no se limitan a contribuir para el erario cuando practiquen un hecho imponible revelador de su capacidad contributiva. La colaboración tiene un ámbito mayor, envolviendo también una grande pluralidad de obligaciones y deberes que hacen posible el conocimiento de la situación económica de los ciudadanos, la fiscalización y la liquidación de los tributos y que incluso facilitan, aseguran y garantizan su recaudación. Además, alcanza incluso quién no es llamado a soportar el pago de tributos porque no revela capacidad contributiva y no practica los hechos imponibles o porque es beneficiario de exención o de inmunidad.⁵⁴¹

⁵⁴⁰ FERREIRO LAPATZA. Op. cit., p. 410.

⁵⁴¹ Ya afirmamos en otra obra: “Assim como o gozo de imunidade não dispensa do cumprimento de obrigações acessórias nem da sujeição à fiscalização tributária (art. 194, parágrafo único, do CTN), também não exime o ente imune de figurar como substituto tributário, com todas as obrigações daí decorrentes, inclusive respondendo com recursos próprios na hipótese de descumprimento do dever de retenção do tributo. Note-se que a retenção de tributos na fonte, na qualidade de responsável tributário, se efetuada adequadamente, nenhum ônus acarreta às entidades imunes, pois a operação se dá com dinheiro do contribuinte. A previsão constante deste § 1º, pois, justifica-se plenamente, constituindo válida regulação das imunidades enquanto limitações constitucionais ao poder de tributar.” (PAULSEN. Direito Tributário..., 13ª ed., p. 664, nota al art. 9º, § 1º, del CTN); “IMUNIDADE. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL E EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. INAPLICABILIDADE ÀS HIPÓTESES DE RESPONSABILIDADE OU SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS – ICM/ICMS. LANÇAMENTO FUNDADO NA RESPONSABILIDADE DO SERVIÇO SOCIAL DA INDÚSTRIA – SESI PELO RECOLHIMENTO DE TRIBUTO INCIDENTE SOBRE A VENDA DE MERCADORIA ADQUIRIDA PELA ENTIDADE. PRODUTOR-VENDEDOR CONTRIBUINTE DO TRIBUTO. TRIBUTAÇÃO SUJEITA A DIFERIMENTO. Recurso extraordinário interposto de acórdão que considerou válida a responsabilização tributária do Serviço Social da Indústria – SESI pelo recolhimento de ICMS devido em operação de circulação de mercadoria, sob o regime de diferimento. Alegada violação do art. 150, IV, c da Constituição, que dispõe sobre a imunidade das entidades assistenciais sem fins lucrativos. A responsabilidade ou a substituição tributária não alteram as premissas centrais da tributação, cuja regra-matriz continua a incidir sobre a operação realizada pelo contribuinte. Portanto, a imunidade tributária não afeta, tão-somente por si, a relação de responsabilidade tributária ou de substituição e não exonera o responsável tributário ou o substituto. Recurso extraordinário conhecido, mas ao qual se nega provimento.”

La colaboración con la tributación y, hasta mismo, la participación activa de los ciudadanos para mejorar su "grado de eficacia y operatividad" y su "funcionalidad" justificase pues aquella envuelve no solamente el interés del erario como acreedor y del contribuyente como gravado, sino también el "interés jurídico de la colectividad" que, con base en la Constitución, se traduce en el interés de que todos contribuyan al sostenimiento de las cargas públicas conforme a su capacidad económica".⁵⁴²

Estas obligaciones y deberes de colaboración aparecen, normalmente, como prestaciones de hacer, no hacer, soportar o tolerar normalmente clasificadas como obligaciones formales. Por veces aparecen en normas expresas, otras de modo implícito o *a contrario sensu* en las normas que atribuyen responsabilidad tributaria.

b) El principio de la practicabilidad de la tributación

El deber, constitucional y fundamental, de colaborar con la Administración Tributaria gana mayor concretización y detalle bajo la perspectiva del principio de la practicabilidad de la tributación.

La atribución de competencia tributaria a los entes políticos ocurre para que puedan, legítimamente, buscar recursos en el patrimonio privado para la satisfacción de los gastos públicos.

El ejercicio de la tributación se justifica, al fin y al cabo, por su función. Sólo se admite la intervención en el patrimonio de las personas porque es necesario para la financiación de las actividades que cabe al Estado promover. Y

(STF, 2ª T., RE 202987, JOAQUIM BARBOSA, jun/09)

⁵⁴² CASADO OLLERO, Gabriel. La Colaboración con la Administración Tributaria. Notas para un Nuevo Modelo de Relaciones con el Fisco. *Hacienda Pública Española* nº 68/1981, p. 151 y 157.

es esencial que la tributación ocurra por mecanismos que le permitan llegar a sus objetivos.

Las leyes que establecen las obligaciones tributarias necesitan, por lo tanto, hacerlo de modo que puedan ser efectivamente aplicadas, es decir, que la liquidación y la satisfacción del crédito sea viable y que se torne realidad. El sistema tributario tiene de ser funcional, practicable, debe concretizarse en el plano de los hechos por medidas prácticas que tornen realidad la tributación.

REGINA HELENA COSTA, en excelente tesis sobre la practicabilidad tributaria, trae su concepto: “‘Praticabilidade’ é a qualidade ou característica do que é praticável, factível, exequível, realizável. Tal atributo está intimamente relacionado ao Direito, permeando-o em toda a sua extensão, pois este só atua no campo da possibilidade – vale dizer, somente pode operar efeitos num contexto de realidade.”⁵⁴³

Es, además, lo que decía ALFREDO AUGUSTO BECKER: “... a regra jurídica somente existe (com natureza jurídica) na medida de sua praticabilidade. [...] A regra jurídica deve ser, construída, não para um mundo ideal mas para agir sobre a realidade social.”⁵⁴⁴

REGINA HELENA COSTA destaca que la idea de practicabilidad viene del propio sentido común: “... a praticabilidade é uma categoria lógico-jurídica, e não jurídico-positiva, na medida em que, em nosso entender, essa

⁵⁴³ COSTA, R. H. Op., cit., p. 52

⁵⁴⁴ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 2ª edição. Saraiva: 1972, p. 63-64.

noção antecede o próprio Direito posto, correspondente a exigência do senso comum. Já enquanto idéia assimilada pelo direito positivo...”⁵⁴⁵

Como princípio jurídico, la practicabilidad aparece implícitamente.⁵⁴⁶ MISABEL DERZI, en una ponencia que quedó publicada en la *Revista de Direito Tributário* nº 47, ya enseñaba: “A praticabilidade não está expressamente em nenhum artigo da Constituição, mas está em todos, porque nada do que dissemos aqui teria sentido se as leis não fossem viáveis, exeqüíveis, executáveis e não fossem efetivamente concretizadas na realidade; portanto, a praticabilidade tem uma profunda relação com a efetividade das normas constitucionais. Praticabilidade é um nome amplo, genérico, e significa apenas um nome para designar todos os meios, todas as técnicas usadas para possibilitar a execução e a aplicação das leis. Sem execução e sem aplicação, as leis não tem sentido; elas são feitas para serem obedecidas. Por isso a praticabilidade é um princípio constitucional básico, fundamental, embora implícito..... o legislador, para tornar viável a aplicação da lei, muitas vezes cria presunções, ficções, padronizações.”⁵⁴⁷

No hay duda que tenemos que guardar referencia al cuadro normativo⁵⁴⁸ y que solamente es posible invocar principio que en él tenga sustentación.

⁵⁴⁵ COSTA, Regina Helena. Praticabilidade e justiça Tributaria. Exeqüibilidade de Lei tributária e Direitos do Contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 53.

⁵⁴⁶ La legislación portuguesa, es verdad, hace referencia expresa al principio de la practicabilidad, todavía para fines procedimentales en el Código de Procedimento e de Processo Tributário, aprovado pelo DL 433/99, en su título II: “Art. 46º Os actos a adaptar no procedimento serão os adequados aos objetivos a atingir, de acordo com os princípios da proporcionalidade, eficiência, praticabilidade e simplicidade.”

⁵⁴⁷ DERZI, Misabel. Princípio da Praticabilidade do Direito Tributário: Segurança Jurídica e Tributação. In: *Revista de Direito Tributário* nº 47. São Paulo: Malheiros, jan-mar/1989, p. 166/179.

⁵⁴⁸ KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. 2ª ed. Traducción de João Baptista Machado. Título original: *Reine Rechtslehre*. São Paulo: Martins Fontes, 1987, p. 210.

Todavía, están en el mismo plan los principios explícitos y los implícitos, estos derivados de sobreprincipios o de normas que revelen su adopción. Ambos presentan la misma carga normativa, conforme ya afirmamos en trabajo respecto al principio de la seguridad jurídica.⁵⁴⁹

WALTER CLAUDIUS ROTHENBURG subraya que los principios “podem apresentar-se explícitos (com maior nitidez e segurança, embora então limitados pelas possibilidades da linguagem) ou implícitos, mas, numa formulação como na outra, exercendo idêntica importância sistêmica e axiológica”.

Por su vez, CARLOS ARI SUNDFELD dice que “Os princípios implícitos são tão importantes quanto os explícitos; constituem, como estes verdadeiras normas jurídicas”, de modo que “desconhecê-los é tão grave quanto

⁵⁴⁹ PAULSEN, Leandro. *Segurança Jurídica, Certeza do Direito e Tributação*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 30/32: “Neste ponto, aliás, CARLOS ARI SUNDFELD é, de fato, preciso: ‘Fundamental notar que todos os princípios jurídicos inclusive os implícitos, têm sede direta no ordenamento jurídico. Não cabe ao jurista inventar os seus princípios isto é, aqueles que gostaria de ver consagrados; o que faz em relação aos princípios jurídicos implícitos, é sacá-los do ordenamento, não inseri-los nele’. Valem, aqui, novamente, as lições de ROTHENBURG: ‘Ilustre-se com a jurisprudência do Conselho Constitucional francês, que se socorre da menção do texto constitucional (preâmbulo da Constituição francesa de 1946, ao qual se reporta a Constituição francesa em vigor de 1958) aos ‘princípios fundamentais reconhecidos pelas leis da República’, isto é, princípios positivados ou implícitos, mas sempre de algum modo ligados a textos normativos, e nunca ‘transcendentes’ ou livres fórmulas doutrinárias. De maneira semelhante, nossa atual Constituição, no pródigo artigo 5º – que inaugura o Título II, ‘Dos direitos e garantias fundamentais’ –, após enumerar longa série de ‘direitos’, adverte, no § 2º, que esses ‘não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela (Constituição) adotados...’, como a indicar que outros ‘direitos fundamentais’ somente podem resultar de princípios contidos no sistema (ainda que não ostensivamente revelados). Trata-se de uma apreensão ‘integral’ do fenômeno constitucional – conferindo novo significado à expressão ‘constituição em sentido material’ (axiológico) –, ultrapassando uma visão de sistema fechado em prol de uma concepção ‘aberta’, que admite a integração por outros ‘elementos’ (sobremaneira os valores e sentimentos) além dos estritamente formais, bem como um intercâmbio entre eles (interagindo com os demais dados da realidade).’ Estando os princípios, expressos ou implícitos, embasados no próprio ordenamento jurídico positivo, pode-se considerá-los como normas deste ordenamento, plenamente circunscritos ao quadro normativo.”

desconsiderar quaisquer outros princípios”.⁵⁵⁰

MISABEL DERZI refere la practicabilidad como instrumento necesario a la aplicación “*em massa*” de la ley tributaria.⁵⁵¹ REGINA HELENA COSTA cita ejemplos: las abstracciones generalizadoras –presunciones, ficciones, indicios, normas de simplificación, conceptos jurídicos indeterminados, cláusulas generales, normas en blanco–, la analogía, la privatización de la gestión tributaria y los medios alternativos de solución de conflictos tributarios.⁵⁵²

Las obligaciones que la ley impone a terceros están en el contexto de las medidas adoptadas para dar practicabilidad a la tributación. Los terceros, aunque no integrantes de la relación tributaria contributiva, son llamados a adoptar medidas importantes para que las diversas actividades relacionadas a la tributación –la liquidación, la fiscalización, la recaudación y la cobranza– sean más sencillas y efectivas, es decir, medidas que colaboren para la practicabilidad de la tributación. MISABEL DERZI cita la sustitución tributaria justamente como ejemplo de medida de practicabilidad tributaria, especialmente cuando envuelve presunciones y ficciones.⁵⁵³

También es MISABEL DERZI quién trae distinción muy importante entre la practicabilidad horizontal, adoptada través de medidas establecidas por la propia ley, y la practicabilidad vertical, en que las medidas son adoptadas en actos administrativos normativos con vista a dar la aplicación posible a la ley. Todavía advierte: “É função fundamental do regulamento viabilizar a execução

⁵⁵⁰ SUNDFELD, Carlos Ari. Fundamentos de Direito Público. São Paulo: Malheiros, 1992, p. 144.

⁵⁵¹ Idem.

⁵⁵² COSTA, R. H. Op., cit.

⁵⁵³ Idem.

das leis, mas dentro dos limites da lei, jamais desprezando diferenças individuais, que para a lei são fundamentais.”⁵⁵⁴

En efecto, es importante destacar que los mecanismos de practicabilidad, cualquiera que sean, están sujetos a límites. Como dijo REGINA HELENA COSTA, “as técnicas de practicabilidade, tanto quanto possível, devem ser veiculadas por lei.”⁵⁵⁵ Y, respecto a las simplificaciones, que “a instituição das normas de simplificação deve ser justificada pela idoneidade que ostentem de permitir o controle administrativo e pela necessidade de sua adoção, sem a qual esse controle não seria possível.”⁵⁵⁶

⁵⁵⁴ Idem.

⁵⁵⁵ COSTA, R. H. Op., cit., p. 216

⁵⁵⁶ Idem, p. 219; Idem, p. 398/406: “É preciso empreender esforço para compatibilizar, de um lado, os benefícios propiciados pela practicabilidade e, de outro, o prejuízo que as técnicas voltadas ao seu alcance certamente acarretam à justiça individual, buscando um ponto de equilíbrio entre os dois valores. [...] ... podemos apontar como limites à practicabilidade tributária os seguintes: (i) a veiculação dos instrumentos de practicabilidade tributária por lei; (ii) a observância do princípio da capacidade contributiva e subsidiariedade da utilização de técnicas presuntivas; (iii) a impossibilidade da adoção de presunções absolutas ou ficções para efeito de instituição de obrigações tributárias; (iv) a transparência na adoção de técnicas presuntivas; (v) a observância do princípio da razoabilidade; (vi) o respeito à repartição constitucional de competências tributárias; (vii) a justificação das normas de simplificação; (viii) o caráter opcional e benéfico aos contribuintes dos regimes normativos de simplificação ou padronização; (ix) a limitação do recurso às cláusulas gerais, conceitos jurídicos indeterminados e de competências discricionárias pelo princípio da especificidade conceitual (ou tipicidade); (x) o equilíbrio na implementação da privatização da gestão tributária; e (xi) o respeito aos direitos e princípios fundamentais. [...] No plano hipotético, cumpre ao legislador buscar o ponto de equilíbrio entre a justiça e a practicabilidade, para que, ao invés de utilizá-la como instrumento ofensivo à idéia de justiça, esta seja realizável por meio daquela. A practicabilidade realiza a justiça viável, exequível. De nada adiantaria falar numa justiça tributária inatingível, etérea, autêntico devaneio diante de um ordenamento jurídico cuja aplicação não leva em conta os valores que a compõem. [...] Diversamente, se o embate entre justiça e practicabilidade se revelar diante de um caso concreto, estaremos diante de verdadeira colisão de princípios constitucionais, a ser resolvida pelo método da ponderação, desenvolvido por Robert Alexy. Assim, verificada a colisão de tais princípios, forçoso empreender a construção de uma regra para o caso concreto, mediante a atribuição de pesos aos diferentes interesses colidentes, de modo a dar aplicação, na maior medida possível, ao princípio mais relevante em face das circunstâncias específicas sob apreciação.”

Respecto a la adopción de “*pautas fiscais*” (las bases establecidas con presunción absoluta que dispensan la estimación de la base en concreto), también utilizadas en algunos supuestos de sustitución, EDUARDO MORAIS DA ROCHA advierte que no pueden, bajo el título de atribuir practicabilidad a la tributación, ser irrazonables o implicaren violación a la capacidad contributiva o a el vedamiento de confisco.⁵⁵⁷

Es decir, la invocación de la practicabilidad no es una panacea, no es un remedio que cure todos los males y que todo justifique. Es preciso analizar si la medida adoptada no viola principios básicos de tributación como la legalidad y la capacidad contributiva y si no es irrazonable ni desproporcionada. Hay quién diga que la practicabilidad es una técnica utilizada en favor de la eficiencia y no propiamente un principio.⁵⁵⁸

⁵⁵⁷ “A adoção, em face da praticabilidade, de pautas fiscais fictícias nas quais a presunção de valores ali constantes é absoluta, além de irrazoável, viola a capacidade econômica do contribuinte, confiscando eu patrimônio, tendo em vista que não lhe possibilita provar a real base de cálculo.” (ROCHA, Eduardo Moraes da. Um Exame Crítico do Julgado do Supremo Tribunal Federal que admitiu a Construção de Pautas Fiscais de Caráter Absoluto na Substituição Tributária Progressiva. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 179. São Paulo: ed. Dialética, agosto/2010, p. 36/42)

⁵⁵⁸ “Chegamos ao entendimento de que se trata de uma técnica usada em prol da eficiência e da boa administração, e não de um princípio, como entendem muitos autores. A praticidade, ainda que considerada como um princípio, seria, como afirma Misabel Derzi, um princípio técnico, razão pela qual entendemos não teria supremacia sobre os princípios decorrentes do primado da justiça. [...] ... em nome da praticidade são postos vários mecanismos como esquematizações, abstrações, generalizações, presunções, ficções, enumerações taxativas, etc. Isto tudo sempre visando possibilitar uma execução simplificada, econômica e viável das leis. No entanto, para aplicação... de preceitos fundados na praticidade, é preciso previamente aferir a existência de possíveis dissonâncias dos mecanismos deste instituto em face de todos os valores desenhados na Constituição Federal...” (FERNANDES, Bruno Rocha Cesar. Praticidade no Direito Tributário: Princípio ou Técnica? Uma Análise à Luz da Justiça Federal. RET nº 56, jul-ago/07, p. 106)

Por supuesto que la idea de eficiencia está presente en la practicabilidad. HUMBERTO ÁVILA enseña que la eficiencia no crea ningún nuevo poder. Es, esto si, el modo de realización de un poder anteriormente concedido.⁵⁵⁹

Todavía, la propia eficiencia también presenta otra cara, construida bajo la perspectiva del contribuyente. En este sentido es que enseña REGINA HELENA COSTA: “Dentro da noção maior de eficiência, cremos ser possível deduzir, no Direito pátrio, princípio apontado no direito tributário espanhol, qual seja, o da limitação de custos indiretos, segundo o qual há que se minimizar os custos indiretos derivados das exigências formais necessárias para o cumprimento das obrigações tributárias. ... o vetor sob exame rechaça a imposição de deveres instrumentais tributários que se revelem demasiadamente custosos ao contribuinte, estimulando seu descumprimento e, conseqüentemente, comprometendo a eficiente arrecadação tributária.”⁵⁶⁰

Así, la adopción de medidas en la perspectiva de la practicabilidad de la tributación, para que sea efectiva, con lo máximo de eficiencia, también debe atender para la necesidad de que haya el mínimo de restricción a los derechos de las personas, sean contribuyentes o terceros llamados a colaborar con la Administración Tributaria. Como bien destaca ALESSANDRO MENDES CARDOSO -y veremos adelante al cuidar de los límites a su utilización-, “O que se impõe, na verdade, é a adaptação das medidas tributárias de praticidade aos

⁵⁵⁹ “A eficiência não estabelece algo objeto de realização. Ela prescreve, em vez disso, o modo de realização de outros objetos. ... o dever de eficiência não cria poder, mas calibra o exercício de um poder já previamente concedido. Nem poderia ser diferente: se a CF/88 se caracteriza por atribuir poder aos entes federados por meio de regras de competência, o dever de eficiência não as poderia contradizer, criando poder que elas não criaram. [...] os entes federados não podem, em nome da eficiência, supor a existência de renda onde ela não estiver comprovada; conjecturar a existência de venda de mercadoria nos casos em que ela não for verificada, e assim sucessivamente.” (ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a Circulação de Mercadorias – ICMS. Substituição tributária... RDDT 123/122, dez/05)

⁵⁶⁰ COSTA, R. H. Op., cit., p. 14.

princípios constitucionais tributários. A sua validade de forma alguma pode estar vinculada simplesmente a um raciocínio utilitarista, como se a garantia da tributação fosse um valor superior aos demais.”⁵⁶¹

2. LOS LÍMITES A LA SUSTITUCIÓN Y A LA RESPONSABILIDAD

Es común en materia tributaria la afirmación de que el legislador no puede, por ejemplo, imponer obligaciones formales exageradas, que el sustituto y el responsable deben necesariamente tener alguna relación con el hecho imponible o con el contribuyente y que a el sustituto se debe necesariamente asegurar la posibilidad de retención o de reembolso.

Tales límites, todavía, normalmente no dicen respecto a la estructura interna de las normas. Son externos. Derivan de la necesidad de legitimación de tales imposiciones con base en la razonabilidad y en la proporcionalidad, mediante coordinación y moderación, teniendo en cuenta los demás derechos de las personas. Esto porque no sólo nadie es obligado a hacer y a no hacer sino con fundamento en la ley, como esta debe legitimarse en el contexto del Estado de Derecho Democrático y Social.

Es claro que el legislador tributario tiene que tener cuidado con la preservación de los principios de la legalidad y de la capacidad contributiva, de modo que, mismo en los supuestos de sustitución o de responsabilidad, no

⁵⁶¹ CARDOSO, Alessandro Mendes. A responsabilidade do substituto tributário e os limites à praticidade. Belo Horizonte, n. 21, ano 4 Maio 2006 Disponível em: <<http://www.editoraforum.com.br/bid/bidConteudoShow.aspx?idConteudo=36066>> Acesso em: 11 fevereiro 2011.

queden violados. Todavía, también es fundamental que observe la razonabilidad y la proporcionalidad.⁵⁶²

⁵⁶² Miremos la opinión de la Ministra Ellen Gracie como ponente de RE 603.191, juzgado por el Supremo Tribunal Federal brasileño el 1º de agosto de 2011: “A validade do regime de substituição tributária como um todo depende da atenção a certos limites no que diz respeito a cada uma dessas relações jurídicas. 5. Em primeiro lugar, não se pode admitir que a substituição tributária resulte em transgressão às normas de competência tributária e ao princípio da capacidade contributiva, ofendendo os direitos do contribuinte. Note-se que, na substituição tributária, o contribuinte não é substituído no seu dever fundamental de pagar tributos. A relação contributiva é sempre pressuposta; em nenhum momento, preterida. Não há substituição tributária sem que haja tributo devido pelo contribuinte. Aliás, só é legítimo obrigá-lo a se submeter à retenção porque é devedor do tributo correspondente. Assim, inexistente a substituição de uma relação jurídica (contribuinte X fisco) por outra (substituto x fisco). Importante, no ponto, a lição do italiano Fantozzi, em sua obra *Il Diritto Tributario* (Torino, UTET, 2003, p. 331): ‘La dottrina più recente ha ormai definitivamente chiarito che non esiste nel nostro istituto un vero e proprio fenomeno di sostituzione di una situazione o di un rapporto giuridico a un altro: la sostituzione tributaria consiste soltanto in una singolare struttura della fattispecie che realizza una deviazione rispetto al normale meccanismo di applicazione del tributo, sostituendo al soggetto passivo normale un altro soggetto che si caratterizza per la sua particolare posizione rispetto al presupposto’. A relação contributiva é preservada, sendo que a satisfação da obrigação do contribuinte é facilitada e assegurada pelo regime da substituição tributária. A segunda relação instituída (substituto x fisco), de certo modo, serve à primeira (contribuinte X fisco). O retentor não é um devedor do tributo, e sim um obrigado ao recolhimento, conforme esclarece Joachim Lang na obra *Steuerrecht* (Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, 19ª ed., 2008, p. 178). Portanto, diferentemente do que a consideração isolada do termo ‘substituição’ poderia levar a crer, não há o alijamento do contribuinte. Sua obrigação não é excluída, tampouco amesquinhada, o que já era destacado por Dino Jarah, em sua obra *El Hecho Imponible: Teoria general Del Derecho Tributario Sustantivo* (Aleledo-Perrot, 2ª ed., 1971, p. 29). Por força da substituição tributária, o que ocorre, isto sim, é que o contribuinte deixa de tomar a frente quanto à apuração e ao recolhimento, surgindo tais deveres diretamente para o substituto, que, no entanto, procede ao recolhimento em nome do contribuinte. A validade de tal mecanismo pressupõe que não se olvide seu caráter meramente instrumental, em que o substituto figura como simples colaborador do Fisco. Substitui o contribuinte no ato de efetuar o pagamento, mas não na obrigação de contribuir para as despesas públicas. A utilização do instituto da substituição tributária não autoriza, por isso, a utilização de presunções absolutas dissociadas da efetiva dimensão do fato gerador que resultem em ônus demasiado para o contribuinte, com extrapolação das normas de competência, violação ao princípio da capacidade contributiva ou à vedação do confisco. Importa que se tenha bem presente que, ‘em respeito ao princípio da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, a instituição do regime de substituição tributária não poderá acarretar a exigência de obrigação tributária em dimensões superiores às características do fato jurídico tributário’, conforme destaca Rafael Pandolfo na p. 137 da excelente obra *Curso Avançado de Substituição Tributária*, coordenada por Arthur M. Ferreira Neto e Rafael Nichele, Ed. IET/IOB, 2010. A Constituição, aliás, torna isso claro e inequívoco ao cuidar da substituição tributária para frente, quando assegura a imediata e preferencial restituição da quantia paga caso não se realize o fato gerador presumido (art. 150, § 7º). 6. Em segundo lugar, há os limites à própria instituição do dever de colaboração que asseguram o terceiro substituto contra o arbítrio do legislador. São os limites inerentes à posição do substituto que é chamado a colaborar com o fisco, não a contribuir para

Conforme HUGO DE BRITO MACHADO y HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO, “a razoabilidade e a proporcionalidade são critérios adicionais de limitação da atividade do poder público, que deve continuar atendendo a todos os demais preexistentes.”⁵⁶³

La invocación del principio de practicabilidad no es suficiente para justificar obligaciones que no hacen sentido, deberes que no sean necesarios, que no sean útiles para la Hacienda o que sean demasiadamente onerosos cuando comparados con la utilidad que tienen. No se puede hacer poco caso de la libertad de las personas, pues su deber general de colaboración con la Hacienda no justifica deberes específicos irrazonables o desproporcionados. Véase lo que dijo ALESSANDRO MENDES CARDOSO: “Com relação ao substituto, determinados ônus decorrentes da sua atuação são justificados pelo seu dever de cooperação, mas existe um limite que uma vez desconsiderado torna irrazoável e desproporcional o sistema. Sendo um limite inafastável o seu

as despesas públicas. Essa colaboração deve guardar respeito aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Não se pode impor a alguém, a título de substituição tributária, deveres inviáveis, excessivamente onerosos, desnecessários ou ineficazes. É justamente por isso que o art. 128 do CTN condiciona a atribuição de responsabilidade (em sentido amplo, abrangendo a substituição tributária) à presença de vínculo do terceiro com o fato gerador da respectiva obrigação. Só aquele que está próximo, que tem contato com o fato gerador ou com o contribuinte e que, por isso, tem a possibilidade de colaborar mediante o cumprimento de deveres que guardem relação com as suas atividades é que pode ser colocado na condição de substituto. demais, não sendo o substituto obrigado a contribuir, senão a colaborar com a Administração Tributária, é essencial para a validade de tal instituto jurídico que ao substituto seja assegurada a possibilidade de retenção ou de ressarcimento quanto aos valores que está obrigado a recolher aos cofres públicos. A propósito, veja-se a observação feita pelo professor espanhol Lago Montero em sua obra *La Sujeción a los diversos Deberes y Obligaciones Tributarios* (Madrid/Barcelona, Marcial Pons, 1998, p. 75): ‘El sustituto ni realiza el hecho imponible ni es titular de la capacidad económica gravada. Por ello, no debe soportar en su pecunio el peso de la contribución satisfecha. La ley le confiere al efecto el derecho a reembolsarse del auténtico sujeto pasivo, esto es, del contribuyente’. Essencial, portanto, que o substituto, sujeito passivo de uma obrigação de colaboração, possa efetuar o pagamento com recursos ou sob as expensas do próprio contribuinte, pois só este é sujeito passivo da relação contributiva.”

⁵⁶³ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Os postulados da proporcionalidade e da razoabilidade: algumas notas sobre sua Aplicação no âmbito tributário. In: *Revista de Direito Tributário da APET*. Ano III. Ed. 9. São Paulo: MP, 2006, p. 65.

direito de não suportar qualquer parcela da carga fiscal referente à operação substituída...”⁵⁶⁴

Para DENISE LUCENA CAVALCANTE, “A proporcionalidade e a razoabilidade são princípios que viabilizam a observância do devido processo legal substantivo, permitindo o funcionamento do Estado Democrático de Direito e preservando os Direitos e Garantias Fundamentais”.⁵⁶⁵

Sobre la razonabilidad y la proporcionalidad, por veces son consideradas como sinónimos o como contenido y continente o viceversa. GERMANA DE OLIVEIRA MORAES subraya: “... há quem os trate indistintamente como noções fungíveis; há, por outro lado, quem considere o princípio da razoabilidade como uma das vertentes do princípio da proporcionalidade (Eros Roberto Grau); e ainda, por vezes, o princípio da proporcionalidade é visto como uma das expressões do princípio da razoabilidade (Celso Antônio Bandeira de Mello).”⁵⁶⁶

HUMBERTO ÁVILA sigue el camino de la diferenciación entre estos principios. Todavía, reconoce: “é plausível enquadrar a proibição de excesso e a razoabilidade no exame da proporcionalidade em sentido estrito. Se a proporcionalidade em sentido estrito for compreendida como amplo dever de ponderação de bens, princípios e valores, em que a promoção de um não pode implicar a aniquilação de outro, a proibição de excesso será incluída no exame

⁵⁶⁴ CARDOSO, Alessandro Mendes. A responsabilidade do substituto tributário e os limites à praticidade. Belo Horizonte, n. 21, ano 4 Maio 2006 Disponível em: <<http://www.editoraforum.com.br/bid/bidConteudoShow.aspx?idConteudo=36066>> Acesso em: 11 fevereiro 2011.

⁵⁶⁵ CAVALCANTE, Denise Lucena. A Razoabilidade e a Proporcionalidade na Interpretação Judicial das Normas Tributárias. In: TORRES, Ricardo Lobo (org). Temas de Interpretação do Direito Tributário. Rio de Janeiro/São Paulo: Renovar, 2003, p. 42/43.

⁵⁶⁶ MORAES, Germana de Oliveira. Controle Jurisdicional da Administração Fazendária. São Paulo: Dialética, p. 132.

da proporcionalidade. Se a proporcionalidade em sentido estrito compreender a ponderação dos vários interesses em conflito, inclusive dos interesses pessoais dos titulares dos direitos fundamentais restringidos, a razoabilidade como eqüidade será incluída no exame da proporcionalidade.”⁵⁶⁷

La Constitución brasileña no hace referencia expresa a la razonabilidad ni a la proporcionalidad. Son principios implícitos, como se verá. Todavía, la ley brasileña nº 9.784/99, esta si, dice en su art. 2º: “A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.” Atribuye, pues, autonomía a cada cual.

Nosotros optamos por considerarlos como principios autónomos y, por tanto, los trataremos aisladamente.

a) La legalidad como requisito formal

La invocación del deber general de colaborar con la Administración Tributaria no es suficiente para que esta pueda efectivamente exigir determinada conducta de los terceros en concepto de sustitución o de responsabilidad tributarias. Tampoco la referencia a la practicabilidad de la tributación podrá justificar que, mediante decreto o otros actos administrativos normativos, el contribuyente sea desplazado para la colocación de un sustituto en su lugar o para que se imponga a tercero que responda junto con el contribuyente por el incumplimiento de la obligación de pagar tributo.

La imposición de tributos depende de ley en sentido estricto, de modo que solamente la ley puede definir sus hechos imponibles, bases de cálculo y

⁵⁶⁷ ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 103.

sujetos. Además, cabe al contribuyente proceder al pago y responder por su deuda ante la Hacienda. Esta relación pone al contribuyente como deudor y a la Hacienda como acreedora. Así es que la exigencia y la cobranza ocurren, en carácter normal, entre ellos.

Todo y cualquier cambio en tal situación jurídica, que dispense al contribuyente de hacer el pago, que lo obligue a soportar retención, que excluya su responsabilidad o que atribuya al incumplimiento de sus obligaciones la posibilidad de la Hacienda, subsidiariamente, buscar la satisfacción en el patrimonio de tercero responsable exigen instrumento legislativo del mismo rango. Y más, ley previa, que preserve la seguridad jurídica en su contenido de certeza del derecho.⁵⁶⁸

Vale tener en cuenta que, en un Estado de Derecho, nadie es obligado a hacer o a dejar de hacer sino por fuerza de la ley y que la imposición de obligaciones de pagar, que pueden comprometer el patrimonio de la persona, dependen necesariamente de ley en sentido estricto. No es necesario recurrir a las garantías propias del derecho sancionador, aunque la responsabilización personal del sustituto y del responsable tributarios si depende siempre del

⁵⁶⁸ Comentando la ley de medidas de prevención de la fraude carrusel, NURIA PUEBLA AGRAMUNT afirma: "... no podrá considerarse responsable a un sujeto por las adquisiciones de bienes a precios anómalos que hubieran sido realizadas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley. Esta afirmación es fundamental en el derecho del ciudadano a saber cuál es la trascendencia jurídica de sus decisiones. Siguiendo a GARCÍA NOVOA, la norma, como elemento regulador de situaciones jurídico tributarias, debe existir con carácter previo a los hechos regulados, tiene que ser conocida por los eventuales realizadores de los presupuestos de hecho previstos en la misma y no puede referirse a hechos que hayan tenido lugar en el pasado sin colisionar con el derecho a la certeza." (PUEBLA AGRAMUNT, Nuria. La solución española a los fraudes carrusel: responsabilidad subsidiaria del adquirente por el IVA no ingresado en la cadena. In: Crónica Tributaria n. 123/2007 (149-169)).

incumplimiento de una obligación propia, por lo que algunos autores extraen el fundamento de la exigencia de ley de su carácter sancionador.⁵⁶⁹

Además de la exigencia de ley, es importante tener en cuenta que las normas de sustitución y de responsabilidad tienen autonomía. Así es que es necesario que sean establecidos sus propios presupuestos de hecho y sujetos, lo que debe ocurrir siempre por ley en sentido estricto.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS advierte que no se puede presumir obligación del tercero: "... esta escolha de um terceiro somente pode ser feita se clara, inequívoca e cristalinamente exposta na lei. Uma responsabilidade, entretanto, sugerida, indefinida, pretendidamente encontrada por esforço de interpretação nem sempre juridicamente fundamentado, não pode ser aceita, diante da nitidez do dispositivo, que exige deva a determinação ser apresentada 'de forma expressa'." ⁵⁷⁰

También ya se ha visto que la jurisprudencia igualmente destaca la necesidad de ley en sentido estricto para que sean establecidos supuestos de sustitución y de responsabilidad, reconociendo "Somente a lei pode criar

⁵⁶⁹ Enseña CHECA GONZÁLES: "... si bien generalmente se admite que la función principal y primordial buscada por el legislador en la configuración de la responsabilidad tributaria es la de garantizar la deuda tributaria, entendiendo el término garantía en sentido amplio, razón por la que el instituto de la responsabilidad se suele incluir entre los medios de garantía, no debe olvidarse tampoco que al utilizarse la figura del responsable se está estableciendo una especie de sanción indirecta, es decir, se está empleando una técnica sancionadora, puesto que de la responsabilidad deriva un resultado limitativo de los derechos de los administrados y se ocasiona, además, un resultado sancionador en el patrimonio del declarado responsable... al tener un cariz sancionador, más o menos desarrollado, la figura de los responsables tributarios, es evidente que a la misma se le debe aplicar el principio de reserva de ley vigente en materia de infracciones y sanciones tributarias, principio éste palmariamente acogido con claridad por la doctrina, y puesto de relieve igualmente por diversos pronunciamientos del Tribunal Constitucional..." CHECA GONZÁLES, Clemente. Los Responsables Tributarios. Aranzadi, 2003, p. 21.

⁵⁷⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Comentários ao Código Tributário Nacional. Vol. 2, Ed. Saraiva, 1998, p. 215/216.

substituto tributário”⁵⁷¹ y que está “a responsabilidade tributária submetida estritamente à lei”.⁵⁷²

Las leyes generales tributarias, además, son muy claras respecto a tal punto. El artículo 36 de la LGT española dijo que el sujeto pasivo (contribuyente y sustituto del contribuyente) es “obligado tributario que, según la Ley, debe cumplir la obligación tributaria principal⁵⁷³, así como las obligaciones formales inherentes a la misma”. Su artículo 41.1., cuidando de la responsabilidad tributaria, dijo que “La Ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades.” En Portugal, el art. 20º de la LGTP también dispone: “A substituição tributária verifica-se quando, por imposição da lei, a prestação tributária for exigida a pessoa diferente do contribuinte.” Ya el CTN brasileño, en su artículo 128 dijo que “a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa”. Además, vale referir que la Abgabenordnung establece que la ley determine la responsabilidad tributaria del tercero: “§ 43 Steuerschuldner, Steuervergütungsgläubiger. ¹Die Steuergesetze bestimmen, wer Steuerschuldner oder Gläubiger einer Steuervergütung ist. ²Sie bestimmen auch, ob ein Dritter die Steuer für Rechnung des Steuerschuldners zu entrichten hat.”.

En suma, el fundamento de la sustitución y de la responsabilidad es el deber de colaboración y la practicabilidad de la tributación. Es lo que justifica

⁵⁷¹ “... ICMS – SUJEITO PASSIVO. 1. Somente a lei pode criar substituto tributário (art. 150, § 7º da CF/88). 2. Ilegalidade da instrução normativa que proclama textualmente a substituição tributária com respaldo em convênio e não em lei – comento/88. 3. Recurso provido.” (STJ, 2ª T., ROMS 7.641/GO, Min. Eliana Calmon, nov/99, DJ, nº 64-E, 03.04.2000, p.132)

⁵⁷² STJ, 2ª T, RMS 30138/MS, rel. min. CASTRO MEIRA, fev/2010.

⁵⁷³ Ley General Tributaria (LGT): “Artículo 19. Obligación tributaria principal – La obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la cuota tributaria.”

que el legislador imponga deberes a los terceros no titulares de la capacidad contributiva. Todavía, sin ley específica, no hay sustitución ni responsabilidad. Estas no se presumen. Hay que tener soporte directo en la ley en sentido estricto.

La ley, por lo tanto, es la fuente formal directa de las obligaciones del sustituto y del responsable, teniendo como fundamento de legitimación el deber fundamental de colaboración con la Administración y el principio de la practicabilidad. Todavía, mismo la ley no puede implicar violación a la capacidad contributiva del contribuyente, tampoco puede desbordar de los límites de la razonabilidad y de la proporcionalidad.

b) La capacidad contributiva del contribuyente

El principio de la capacidad contributiva es un principio de justicia tributaria según el cual el Estado debe exigir los tributos de quién tiene capacidad económica para soportarlos y en la medida de tal capacidad. Con base en este principio, procúrase establecer presupuestos y bases de carácter personal, que permitan considerar la situación de cada contribuyente y que admitan subjetivar los tributos. También se extrae de tal principio que la tributación no puede, de un lado, avanzar sobre el mínimo vital de las personas, necesario a la satisfacción de sus necesidades básicas,⁵⁷⁴ tampoco puede, de otro,

⁵⁷⁴ “Neste contexto, parece-nos que se poderá afirmar, pelo menos, o direito à não tributação do rendimento necessário ao mínimo de existência – não apenas porque se trata de uma prestação jurídica que se traduz numa prestação de facto negativa (embora envolva um custo económico), mas também porque representa, logicamente, o mínimo dos mínimos: se o Estado não é obrigado a assegurar positivamente o mínimo de existência a cada cidadão, ao menos que não lhe retire aquilo que ele adquiriu e é indispensável à sua sobrevivência com o mínimo de dignidade.” (ANDRADE, Vieira. Os Direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976, 2ª edição, Almedina, p. 388)

asumir carácter confiscatorio, por mayor que sea la capacidad económica del contribuyente.⁵⁷⁵

Para BERLIRI, “capacità contributiva vuol dire capacità economica di concorrere alle pubbliche spese”.⁵⁷⁶ DINO JARACH también destaca: “¿Que es la capacidad contributiva? Es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular. Significa al mismo tiempo existencia de una riqueza en posesión de una persona o en movimiento entre dos personas y graduación de la obligación tributaria según la magnitud de la capacidad contributiva que el legislador le atribuye.”⁵⁷⁷

SACHA CALMON NAVARRO COELHO subraya que se trata de un principio común a todas las naciones cultas: “A capacidade contributiva é a possibilidade econômica de pagar tributos (*ability to pay*). É subjetiva, quando leva em conta a pessoa (capacidade econômica real). É objetiva, quando toma em consideração manifestações objetivas da pessoa (ter casa, carro do ano, sítio numa área valorizada etc.). Aí termos ‘signos presuntivos de capacidade contributiva’. (...) a capacidade contributiva, assim, como o princípio da isonomia, o do direito adquirido, o da irretroatividade das leis, são princípios gerais de direito. Nem precisavam estar expressos. É da constituição real dos povos medianamente cultos. Na Constituição de 1967 era ele inexpresso.

⁵⁷⁵ “Estamos também convencidos de que o princípio da não-confiscatoriedade... deriva do princípio da capacidade contributiva. Realmente, as leis que criam impostos, a levarem em conta a capacidade econômica dos contribuintes não podem compeli-los a colaborar com os gastos públicos além de suas possibilidades. Estamos vendo que é confiscatório o imposto que, por assim dizer, esgota a riqueza tributável das pessoas, isto é, que não leva em conta suas capacidades contributivas.” (Roque Antônio Carrazza, Curso de Direito Constitucional Tributário, 9ª edição, Malheiros, 1997, p. 70)

⁵⁷⁶ BERLIRI, Antonio. Principi di Diritto Tributario. Vol. I. Seconda edizione. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1967, p. 264.

⁵⁷⁷ JARACH, D. El Hecho Imponible/Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo. 2ª ed. Buenos Aires: ABELEDO-PERROT, 1971, p. 87.

Todavia, foi muitas vezes invocado e atendido tanto pelo Legislativo quanto pelo Judiciário e até mesmo pelo Executivo. Ademais, será sempre possível surpreendê-lo aqui e acolá, nas dobras do sistema.”⁵⁷⁸

Para LUÍS EDUARDO SCHOUERI, el principio de la capacidad contributiva es una derivación del principio mayor de la solidaridad.⁵⁷⁹

Cierto es que la imposición de los tributos tienen que atender a la capacidad contributiva del contribuyente, so pena de incurrir en cobranza arbitraria.

En relación a la sustitución y a la responsabilidad tributaria, normalmente la capacidad contributiva no entrará siquiera en cuestión, porque estos terceros no son obligados como contribuyentes. Son, esto si, colaboradores de la Hacienda que no deben soportar el pago del tributo con sus propios recursos, tanto que, cuando esto acontece, tienen la posibilidad de buscar el regreso contra el contribuyente.

El principio de la capacidad contributiva podrá ser invocado, esto si, cuando haya vicio en la ley, de modo que, en concepto de sustitución o de responsabilidad, en verdad se esté transfiriendo el propio encargo económico de la tributación al tercero sin que, todavía, sea suya la capacidad contributiva apuntada en la norma principal que tenga impuesto la obligación de pagar tributo.

Otra hipótesis en que será importante la consideración del principio de la capacidad contributiva es la en que el legislador, para dar practicabilidad a la

⁵⁷⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988 Sistema Tributário. 3ª edição, Forense, 1991.

⁵⁷⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Exigências da CIDE sobre Royalties e Assistência Técnica ao Exterior. RET 37/144, jun/04.

tributación, determine una sustitución tributaria con retención y pago de valores presumidos, sin permitir al contribuyente la apuración del valor real. En este caso, no habrá interés del sustituto en juego, todavía del contribuyente. A este será útil la invocación de los principios para evitar que la sumisión a la sistemática de sustitución tributaria tenga como consecuencia o efecto una carga tributaria superior a aquella que podría ser impuesta con base en el hecho imponible.

En Brasil, son comunes las discusiones que envuelven la llamada sustitución tributaria para frente,⁵⁸⁰ en que se plantea la cuestión de los límites de la utilización de ficciones en las leyes que establecen el deber de los contribuyentes de aceptaren las retenciones respecto a hechos imponibles que aún no se han verificado y por valores presumidos que no se sabe se corresponderán a los valores reales.⁵⁸¹

HAMILTON DIAS DE SOUZA, por ejemplo, subraya: "... a criação do mecanismo da substituição tributária deverá atender ao princípio da capacidade contributiva, atingindo aquele que tem, efetivamente, condições econômicas para arcar com o ônus do tributo. Não atender ao princípio da capacidade contributiva resultaria não só em desatendimento ao caráter subjetivo do sujeito passivo mas, também e principalmente, à estrutura e perfil do ICMS, pois o conceito de capacidade contributiva está ligado ao próprio

⁵⁸⁰ Conforme ya referimos al cuidar de la legislación brasileña respecto la sustitución, Todavía, la Constitución brasileña, en su artículo 150, § 7º, expresamente admite la sustitución para frente: "§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormen, assegurada a mediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realice o fato gerador presumido."

⁵⁸¹ El Supremo Tribunal Federal brasileño está decidiendo esta cuestión en la "Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.777/SP", ponente el Ministro Cezar Peluso.

núcleo do fato gerador, já que os impostos devem descrever eventos que sejam manifestações dessa capacidade.”⁵⁸²

Así es que el principio de la capacidad contributiva tiene importante papel también en el análisis de la legitimidad de las normas de sustitución y de responsabilidad tributaria. Es que siempre tendremos dos normas, una que establece la relación contributiva y otra que establece la relación de sustitución o de responsabilidad. Estas últimas no pueden desvirtuar aquellas.

c) La razonabilidad de la colaboración

RICARDO LOBO TORRES trabalha a razoabilidade como um princípio de legitimación.⁵⁸³ HUMBERTO ÁVILA a considera como um princípio normativo aplicativo, preferindo, por isso, denominá-lo de postulado.⁵⁸⁴ Além disso, já dizemos: “Humberto Ávila chama atenção para a necessidade de uma exata compreensão das metanormas que estabelecem a estrutura de aplicação de outras normas. Denomina tais metanormas (razoabilidade, a proporcionalidade, a vedação do excesso, a eficiência etc.) como postulados

⁵⁸² SOUZA, Hamilton Dias de. ICMS – Substituição Tributária. Revista Dialética de Direito Tributário nº 12. São Paulo: Dialética, 1996, p. 18.

⁵⁸³ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Vol. II: Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro/São Paulo/Recife: Renovar, 2005, p. 221.

⁵⁸⁴ “Os postulados normativos são normas imediatamente metódicas, que estruturam a interpretação e aplicação de princípios e regras mediante a exigência, mais ou menos específica, de relações entre elementos com base em critérios.”; (ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios: da definição ‘aplicação dos princípios jurídicos. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 120) ; “Os postulados se diferenciam das normas cuja aplicação estruturam em várias perspectivas: quanto ao nível (os postulados situam-se no metanível ou no segundo nível e as normas objeto de aplicação situam-se no nível objeto ou no primeiro nível), quanto ao objeto (os postulados indicam a estrutura de aplicação de outras normas e as normas descrevem comportamentos, se forem regras, ou instituem a promoção de fins, se forem princípios) e quanto ao destinatário (os postulados se dirigem aos aplicadores e as normas a quem deve obedecê-las).” (ÁVILA, Humberto. Multa de Mora: Exames de Razoabilidade, Proporcionalidade e Excessividade. In: Fundamentos do Estado de Direito: Estudos em homenagem ao Professor Almiro do Couto e Silva. Malheiros, 2005)

normativos aplicativos, ou, simplesmente, postulados. Destaca que se situam num plano distinto daquele das normas cuja aplicação estruturam e que as exigências decorrentes dos postulados vertem sobre outras normas, não para lhes atribuir sentido, mas para estruturar racionalmente a sua aplicação, de modo que ‘sempre há uma outra norma por trás da aplicação da razoabilidade, da proporcionalidade e da excessividade’, de modo que ‘só elipticamente é que se pode afirmar que são violados os postulados’, pois, ‘a rigor, violadas são as normas – princípio e regras – que deixaram de ser devidamente aplicadas’.”⁵⁸⁵

HUMBERTO ÁVILA conceptúa el principio –o postulado– de la razonabilidad: “O postulado da razoabilidade aplica-se, primeiro, como diretriz que exige a relação das normas gerais com as individualidades do caso concreto, quer mostrando sob qual perspectiva a norma deve ser aplicada, quer indicando em quais hipóteses o caso individual, em virtude de suas especificidades, deixa de se enquadrar na norma geral. Segundo, como diretriz que exige uma vinculação das normas jurídicas com o mundo ao qual elas fazem referência, seja reclamando a existência de um suporte empírico e adequado a qualquer ato jurídico, seja demandando uma relação congruente entre a medida adotada e o fim que ela pretende atingir. Terceiro, como diretriz que exige a relação de equivalência entre duas grandezas.”⁵⁸⁶

LUIZ ROBERTO BARROSO distingue la razonabilidad interna da razonabilidad externa: “Essa razoabilidade deve ser aferida, em primeiro lugar, dentro da lei. É a chamada razoabilidade interna, que diz com a existência de uma reação racional e proporcional entre seus motivos, meios e fins. Aí está incluída a razoabilidade técnica da medida. [...] De outra parte, havendo a

⁵⁸⁵ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 13ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, p. 913.

⁵⁸⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 121.

razoabilidade interna da norma, é preciso verificar sua razoabilidade externa, isto é, sua adequação aos meios e fins admitidos e preconizados pelo texto constitucional. Se à lei contravir valores expressos ou implícitos no texto constitucional, não será legítima nem razoável à luz da Constituição, ainda que o fosse internamente.”⁵⁸⁷

Como advierten HUGO DE BRITO MACHADO y HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO, “Para ser razoável, em sentido estrito, o ato deve ser, além de adequado e necessário, compatível com o senso comum, o que conduz a uma idéia de consenso, de legitimidade, de compatibilidade com os valores prevalentes naquela comunidade a qual o princípio será aplicado.”⁵⁸⁸ Y más: “A razoabilidade, nesse sentido, seria uma decorrência direta da racionalidade humana. O racional, com efeito, é aquilo que pode ser compreendido e aceito pelos demais.”⁵⁸⁹

La jurisprudencia cita el principio de la razonabilidad para justificar determinadas medidas adoptadas por el legislativo o por el ejecutivo en materias como el derecho tributario material, el procedimiento tributario y el derecho tributario sancionador. Así es que el Supremo Tribunal Federal brasileño la refiere, por ejemplo, para negar el carácter absoluto del sigilo bancario⁵⁹⁰ y para justificar el sobreprecio de la energía eléctrica como medio

⁵⁸⁷ BARROSO, Luiz Roberto. Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade no direito constitucional. In: Revista Forense. Vol. 336. Rio de Janeiro: Forense, out-dez/1996, p. 129/130.

⁵⁸⁸ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Os postulados da proporcionalidade e da razoabilidade: algumas notas sobre sua Aplicação no âmbito tributário. In: Revista de Direito Tributário da APET. Ano III. Ed. 9. São Paulo: MP, 2006, p. 61.

⁵⁸⁹ Idem, p. 62.

⁵⁹⁰ “SIGILO BANCÁRIO. QUEBRA. PROCEDIMENTO LEGAL.... 2. O sigilo bancário, espécie de direito à privacidade protegido pela Constituição de 1988, não é absoluto, pois deve ceder diante dos interesses público, social e da Justiça. Assim, deve ceder também na forma e com observância de procedimento legal e com respeito ao princípio da razoabilidade.” (STF, 2ª T.,

para limitar el consumo en caso de necesidad de racionamento.⁵⁹¹ También el Superior Tribunal de Justicia brasileño invoca el principio de la razonabilidad para mantener parcelación de débito fiscal cuando el único óbice fuera la cumplimiento retrasado de un requisito formal⁵⁹², y, en otro caso, como criterio

AIARR 655.298/SP, rel. Min. Eros Grau, set/07); “QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. DIREITO À INTIMIDADE E SIGILO DE DADOS. PROPORCIONALIDADE. CASUÍSTICA. MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA MUITO SUPERIOR À RECEITA BRUTA DECLARADA. QUEBRA DE SIGILO AUTORIZADA. 1. O sigilo bancário, como dimensão dos direitos à privacidade (art. 5º, X, CF) e ao sigilo de dados (art. 5º, XII, CF), é direito fundamental sob reserva legal, podendo ser quebrado no caso previsto no art. 5º, XII, in fine, ou quando colidir com outro direito albergado na Carta Maior. Neste último caso, a solução do impasse, mediante a formulação de um juízo de concordância prática, há de ser estabelecida através da devida ponderação dos bens e valores, in concreto, de modo a que se identifique uma ‘relação específica de prevalência’ entre eles. 2. No caso em tela, contudo, os elementos fáticos constantes dos autos militam contra o impetrante. A considerável discrepância verificada entre a receita bruta declarada na Declaração do Imposto de Renda e a movimentação financeira do contribuinte, no mesmo período, autorizam a decretação da quebra de sigilo por este Juízo Colegiado.” (TRF4, 2ª T., AMS 2003.70.00.012284-4/PR, Des. Fed. Dirceu de Almeida Soares, dez/03)

⁵⁹¹ “AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. MEDIDA PROVISÓRIA nº 2.152-2, DE 1º DE JUNHO DE 2001, E POSTERIORES REEDIÇÕES. ARTIGOS 14 A 18. GESTÃO DA CRISE DE ENERGIA ELÉTRICA. FIXAÇÃO DE METAS DE CONSUMO E DE UM REGIME ESPECIAL DE TARIFAÇÃO. 1. O valor arrecadado como tarifa especial ou sobretarifa imposta ao consumo de energia elétrica acima das metas estabelecidas pela Medida Provisória em exame será utilizado para custear despesas adicionais, decorrentes da implementação do próprio plano de racionamento, além de beneficiar os consumidores mais poupadores, que serão merecedores de bônus. Este acréscimo não descaracteriza a tarifa como tal, tratando-se de um mecanismo que permite a continuidade da prestação do serviço, com a captação de recursos que têm como destinatários os fornecedores/concessionários do serviço. Implementação, em momento de escassez da oferta de serviço, de política tarifária, por meio de regras com força de lei, conforme previsto no artigo 175, III da Constituição Federal. 2. Atendimento aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, tendo em vista a preocupação com os direitos dos consumidores em geral, na adoção de medidas que permitam que todos continuem a utilizar-se, moderadamente, de uma energia que se apresenta incontestavelmente escassa. 3. Reconhecimento da necessidade de imposição de medidas como a suspensão do fornecimento de energia elétrica aos consumidores que se mostrarem insensíveis à necessidade do exercício da solidariedade social mínima, assegurada a notificação prévia (art. 14, § 4º, II) e a apreciação de casos excepcionais (art. 15, § 5º). 4. Ação declaratória de constitucionalidade cujo pedido se julga procedente.” (STF, Plenário, maioria, Min. Néri da Silveira, ADC 9-6, dez/01)

⁵⁹² PAES. PARCELAMENTO ESPECIAL. DESISTÊNCIA INTEMPESTIVA DA IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA X PAGAMENTO TEMPESTIVO DAS PRESTAÇÕES MENSAS ESTABELECIDAS POR MAIS DE QUATRO ANOS SEM OPOSIÇÃO DO FISCO. DEFERIMENTO TÁCITO DO PEDIDO DE ADESÃO. EXCLUSÃO DO CONTRIBUINTE IMPOSSIBILIDADE. PROIBIÇÃO DO COMPORTAMENTO CONTRADITÓRIO (NEMO POTEST VENIRE CONTRA FACTUM PROPRIUM).1. A exclusão do contribuinte do programa

para la aplicación de la ley, al exonerar el propietario de la obligación de pago cuanto al impuesto sobre la propiedad cuando esté sin la pose del mismo por culpa del propio Estado, que no ha cumplido órdenes judiciales para la retirada de invasores y reintegro del propietario en la pose.⁵⁹³ También encontrase decisión

de parcelamento (PAES), em virtude da extemporaneidade do cumprimento do requisito formal da desistência de impugnação administrativa, afigura-se ilegítima na hipótese em que tácito o deferimento da adesão (à luz do artigo 11, § 4º, da Lei 10.522/2002, c/c o artigo 4º, III, da Lei 10.684/2003) e adimplidas as prestações mensais estabelecidas por mais de quatro anos e sem qualquer oposição do Fisco. 2... 10. A ratio essendi do parcelamento fiscal consiste em: (i) proporcionar aos contribuintes inadimplentes forma menos onerosa de quitação dos débitos tributários, para que passem a gozar de regularidade fiscal e dos benefícios daí advindos; e (ii) viabilizar ao Fisco a arrecadação de créditos tributários de difícil ou incerto resgate, mediante renúncia parcial ao total do débito e a fixação de prestações mensais contínuas. 11. Destarte, a existência de interesse do próprio Estado no parcelamento fiscal (conteúdo teleológico da aludida causa suspensiva de exigibilidade do crédito tributário) acrescida da boa-fé do contribuinte que, malgrado a intempestividade da desistência da impugnação administrativa, efetuou, oportunamente, o pagamento de todas as prestações mensais estabelecidas, por mais de quatro anos (de 28.08.2003 a 31.10.2007), sem qualquer oposição do Fisco, caracteriza comportamento contraditório perpetrado pela Fazenda Pública, o que conspira contra o princípio da razoabilidade, máxime em virtude da ausência de prejuízo aos cofres públicos. 12. Deveras, o princípio da confiança decorre da cláusula geral de boa-fé objetiva, dever geral de lealdade e confiança recíproca entre as partes, sendo certo que o ordenamento jurídico prevê, implicitamente, deveres de conduta a serem obrigatoriamente observados por ambas as partes da relação obrigacional, os quais se traduzem na ordem genérica de cooperação, proteção e informação mútuos, tutelando-se a dignidade do devedor e o crédito do titular ativo, sem prejuízo da solidariedade que deve existir entre ambos. 13. Assim é que o titular do direito subjetivo que se desvia do sentido teleológico (finalidade ou função social) da norma que lhe ampara (excedendo aos limites do razoável) e, após ter produzido em outrem uma determinada expectativa, contradiz seu próprio comportamento, incorre em abuso de direito encartado na máxima *nemo potest venire contra factum proprium*. 14. Outrossim, a falta de desistência do recurso administrativo, conquanto possa impedir o deferimento do programa de parcelamento, acaso ultrapassada a aludida fase, não serve para motivar a exclusão do parcelamento, por não se enquadrar nas hipóteses previstas nos artigos 7º e 8º da Lei 10.684/2003 (inadimplência por três meses consecutivos ou seis alternados; e não informação, pela pessoa jurídica beneficiada pela redução do valor da prestação mínima mensal por manter parcelamentos de débitos tributários e previdenciários, da liquidação, rescisão ou extinção de um dos parcelamentos) (Precedentes...). 15. Conseqüentemente, revela-se escorreito o acórdão regional que determinou que a autoridade coatora mantivesse o impetrante no PAES e considerou suspensa a exigibilidade do crédito tributário objeto do parcelamento. 16. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008." (STJ, Primeira Seção, REsp 1143216/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, mar/2010)

⁵⁹³ "ITR. IMÓVEL INVADIDO POR INTEGRANTES DE MOVIMENTO DE FAMÍLIAS SEM-TERRA. AÇÃO DECLARATÓRIA. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. FATO GERADOR DO ITR. PROPRIEDADE. MEDIDA LIMINAR DE REINTEGRAÇÃO DE POSSE NÃO CUMPRIDA PELO ESTADO DO PARANÁ. INTERVENÇÃO FEDERAL ACOLHIDA PELO ÓRGÃO ESPECIAL DO TJPR. INEXISTÊNCIA DE HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. PERDA

judicial negando validade, fuerte en la razonabilidad, a la restricción a derechos como modo indirecto de cobranza de deudas tributarias.⁵⁹⁴

ANTECIPADA DA POSSE SEM O DEVIDO PROCESSO DE DESAPROPRIAÇÃO. ESVAZIAMENTO DOS ELEMENTOS DA PROPRIEDADE. DESAPARECIMENTO DA BASE MATERIAL DO FATO GERADOR. PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E DA BOA-FÉ OBJETIVA... 3. O Fato Gerador do ITR é a propriedade, o domínio útil, ou a posse, consoante disposição do art. 29 do Código Tributário Nacional. 4. Sem a presença dos elementos objetivos e subjetivos que a lei, expressa ou implicitamente, exige ao qualificar a hipótese de incidência, não se constitui a relação jurídico-tributária. 5. A questão jurídica de fundo cinge-se à legitimidade passiva do proprietário de imóvel rural, invadido por 80 famílias de sem-terra, para responder pelo ITR. 6. Com a invasão, sobre cuja legitimidade não se faz qualquer juízo de valor, o direito de propriedade ficou desprovido de praticamente todos os elementos a ele inerentes: não há mais posse, nem possibilidade de uso ou fruição do bem. 7. Direito de propriedade sem posse, uso, fruição e incapaz de gerar qualquer tipo de renda ao seu titular deixa de ser, na essência, direito de propriedade, pois não passa de uma casca vazia à procura de seu conteúdo e sentido, uma formalidade legal negada pela realidade dos fatos. 8. Por mais legítimas e humanitárias que sejam as razões do Poder Público para não cumprir, por 14 anos, decisão judicial que determinou a reintegração do imóvel ao legítimo proprietário, inclusive com pedido de Intervenção Federal deferido pelo TJPR, há de se convir que o mínimo que do Estado se espera é que reconheça que aquele que – diante da omissão estatal e da dramaticidade dos conflitos agrários deste Brasil de grandes desigualdades sociais – não tem mais direito algum não pode ser tributado por algo que só por ficção ainda é de seu domínio. 9. Ofende o Princípio da Razoabilidade, o Princípio da Boa-Fé Objetiva e o bom senso que o próprio Estado, omisso na salvaguarda de direito dos cidadãos, venha a utilizar a aparência desse mesmo direito, ou o resquício que dele restou, para cobrar tributos que pressupõem a sua incolumidade e existência nos planos jurídico (formal) e fático (material). 10. Irrelevante que a cobrança do tributo e a omissão estatal se encaixem em esferas diferentes da Administração Pública. União, Estados e Municípios, não obstante o perfil e personalidade próprios que lhes conferiu a Constituição de 1988, são parte de um todo maior, que é o Estado brasileiro. Ao final das contas, é este que responde pela garantia dos direitos individuais e sociais, bem como pela razoabilidade da conduta dos vários entes públicos em que se divide e organiza, aí se incluindo a autoridade tributária. 11. Na peculiar situação dos autos, considerando a privação antecipada da posse e o esvaziamento dos elementos da propriedade sem o devido processo de Desapropriação, é inexigível o ITR ante o desaparecimento da base material do fato gerador e a violação dos Princípios da Razoabilidade e da Boa-Fé Objetiva.” (STJ, 2ª T., REsp 963499/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, mar/2009)

⁵⁹⁴ “Em um primeiro juízo, parece-me desarrazoada a norma em exame. É que, a rigor, a conduta que, na hipótese de a pessoa jurídica ter dívida tributária, passa a ser ilícita, nada tem a ver com a existência da dívida. Em outras palavras, não é porque distribui bonificações ou dá participação nos lucros a sócios que a pessoa jurídica deixa de pagar os tributos. A razão para não pagar os tributos pode ser qualquer uma. O que a Lei está fazendo, no presente caso, é interferir na forma de a pessoa jurídica remunerar seus sócios, acionistas, diretores e outros, com a finalidade de compeli-la, no mínimo, garantir suas dívidas. Ora, a União Federal e suas autarquias têm meios, à sua disposição, para cobrar suas dívidas. E seus créditos têm preferência sobre os demais. Utilizar-se de vias indiretas para coagir os contribuintes a quitarem suas dívidas atenta contra o princípio da razoabilidade. [...] Diante do exposto, concedo a liminar para que as autoridades impetradas se abstenham de impor aos membros da impetrante – sociedade de advogados e advogados que as integram – as penalidades previstas pela

Cuanto a la responsabilidad tributaria, nosotros mismos ya destacamos en otra obra que su establecimiento no puede ser arbitrario, pues el legislador no tiene el poder de imponer al tercero obligación irrazonable o desproporcionada.⁵⁹⁵

En materia de sustitución tributaria, no sería razonable, por ejemplo, que la ley pusiese como sustituto persona sin posición de ascendencia respecto al sustituido, es decir, persona que no estuviese en posición de retener o exigir del sustituido el tributo. Tendríamos, entonces, la imposición arbitraria de la obligación de hacer el pago, sin atentar para el hecho de que el sustituto no es contribuyente y que, por lo tanto, debe poder hacer el pago con el dinero del contribuyente.

Igualmente no tendría razonabilidad la imposición de responsabilidad a quién no tuviera relación con el hecho imponible o con el contribuyente, de modo a poder influir de algún modo para que el contribuyente hiciera el pago o para facilitar la fiscalización. Como hemos visto al cuidar de los derechos español y brasileño, esta relación es siempre exigida porque las leyes ya la

cumulação dos arts. 17 da Lei nº 11.051/04 e 32 da Lei nº 4.357/64.” (decisión de la Juíza Federal Sílvia Figueiredo Marques, de la 26ª Vara Federal de São Paulo, en el MSC 2005.61.00.4084-7, el marzo de 2005, publicada na RDDT 117/185)

⁵⁹⁵ “A hipótese de incidência da responsabilidade tributária, ademais, não pode ser arbitrária, pois não é dado ao legislador impor a terceiro, irrazoável e desproporcionalmente, a obrigação de responder por débito alheio. Dependerá, por isso, sempre, de alguma vinculação do terceiro ao fato gerador e terá como pressuposto o descumprimento de um dever de colaboração para com o fisco com implicação no pagamento do mesmo pelo contribuinte ou na verificação, pelo Fisco, de eventual inadimplemento. Nesse sentido é que se pode vislumbrar, sempre, a existência de um dever (ou obrigação) próprio do responsável, estabelecido com caráter acessório no interesse da administração tributária, que, descumprido, possa gerar sua responsabilidade tributária (obrigação de pagar o tributo no suposto de inadimplência do contribuinte), também esta com caráter de acessoriedade, mas em relação à obrigação do contribuinte de pagar tributo.” (PAULSEN, Leandro. Responsabilidade Tributária: seu Pressuposto de Fato Específico e as Exigências para o Redirecionamento da Execução Fiscal. In: Revista de Estudos Tributários nº 68. São Paulo: IOB/IET, jul-ago/2009, p. 07/20)

incorporaran, lo que acaba por no destacar que su fundamento está en la razonabilidad.

Aún es el caso de destacar que la razonabilidad también puede ser invocada para impedir que se exija el tributo del contribuyente sustituido cuando, no obstante el sustituto no tenga efectuado el pago, tenga ocurrido la retención. Es que no se puede exigir que alguien esté sometido a la retención en el interés recaudador de la Hacienda y que, aunque así tenga soportado la carga tributaria, sea obligado a hacer el pago del tributo en el caso de lo sustituto retener y no pagar.⁵⁹⁶

d) La proporcionalidad de la colaboración

El Profesor JORGE MIRANDA frisa que “A ideia de proporcionalidade é conatural às relações entre as pessoas: a reacção deve ser proporcional à acção. E é, por conseguinte, conatural ao Direito: o Direito é proporção.”⁵⁹⁷

Por su vez, J. J. GOMES CANOTILHO subraya que el principio jurídico de la proporcionalidad “dizia primitivamente respeito ao problema da limitação do poder executivo, sendo considerado como medida para as restrições administrativas da liberdade individual” y que, posteriormente, “foi erigido à dignidade de princípio constitucional”.⁵⁹⁸

⁵⁹⁶ FANTOZZI destaca que, una vez hecha la retención, la Hacienda solamente puede exigir el pago del sustituto: Op. cit., p. 336; La EStG, en su § 42d, trae regla expresa en el sentido de que el impuesto sobre salarios solamente puede ser exigido del empleado cuando el empleador no tuviera efectuada la retención.

⁵⁹⁷ MIRANDA, Jorge. Manual de Direito Constitucional. Tomo IV. 4ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2008, p. 279.

⁵⁹⁸ CANOTILHO, J. J. Gomes. Direito Constitucional e Teoria da Constituição. Coimbra: Almedina, 1998, p. 259.

JORGE MIRANDA destaca que la proporcionalidad se afirmó en la Europa después de la segunda guerra mundial como instrumento de limitación del poder y del Estado de Derecho.⁵⁹⁹ J. J. GOMES CANOTILHO enseña que “O princípio da proibição do excesso aplica-se a todas as espécies de actos dos poderes públicos. Vincula o legislador, a administração e a jurisdição.”⁶⁰⁰ Todavía JORGE MIRANDA advierte: “Se todas as funções do estado sofrem o influxo do princípio, é na função legislativa que ele –pelo menos, para o que aquí nos interessa– assume maior relevância...”⁶⁰¹ Y cita sentencia del Tribunal Constitucional portugués: “não se pode contestar-se que o princípio da proporcionalidade, mesmo que originariamente relevante sobretudo no domínio do controlo da actividade administrativa, se aplica igualmente ao legislador. Dir-se-á mesmo – como o comprova a própria jurisprudência deste Tribunal – que o princípio da proporcionalidade cobra no controlo da actividade do legislador um dos seus significados mais importantes.”⁶⁰²

Respecto al fundamento del principio de la proporcionalidad, aparece tanto como subprincipio del Estado de Derecho, cuanto como instrumento para la coordinación de los derechos fundamentales. J. J. GOMES CANOTILHO destaca que “enquanto alguns autores pretendem derivá-lo do princípio do estado de direito, outros acentuam que ele está intimamente conexionado com os direitos fundamentais...”⁶⁰³ En el mismo sentido es la lección de LUÍS AFONSO HECK, cuando hace el análisis de la orientación del Tribunal Constitucional alemán: “Porque enraizado no Princípio do Estado de Direito, o

⁵⁹⁹ Op. cit., p. 280.

⁶⁰⁰ CANOTILHO. Op. cit, p. 264.

⁶⁰¹ Op. cit, p. 283

⁶⁰² Op. cit. 283

⁶⁰³ CANOTILHO. Op. cit, p. 259.

preceito da proporcionalidade é dele derivado. Em consequência, configura-se como preceito constitucional. Da mesma forma, o preceito da proibição de excesso, que, em consonância com a situação concreta, é cnjugado com o preceito da proporcionalidade. [...] O Tribunal Constitucional Federal também entende o preceito da proporcionalidade, juntamente com o preceito da proibição de excesso, como resultante da essência dos direitos fundamentais. Esses, como direitos defensivos, têm um conteúdo de proporcionalidade distintamente recohecível; em sua interpretação e aplicação, a jurisprudência desenvolveu critérios, praticáveis e, no geral, reconhecidos, par ao controle de intervenções estatais – como, v.g., o preceito da proporcionalidade. Nesse contexto, ele exige que o particular fique preservado de intervenções desnecessárias e excessivas; uma lei ão deve onerar o cidadão mais intensamente do que o imprescindível para a proteção do interesse público. Assim, a intervenção precisa ser apropriada e necessária para alcançar o fim desejado, nem deve gravar em excesso o afetado, e.e., deve poder ser dele exigível.”⁶⁰⁴

Vale considerar como el propio Profesor KONRAD HESSE, que ha sido juez del Tribunal Constitucional alemán, al cuidar de la proporcionalidad en su obra *Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*, lo hace, primeramente, al trabajar los límites de los derechos fundamentales. Habla, entonces, de la coordinación de los derechos de libertad y de otros bienes jurídicos: “A tarefa da concordância prática requer a coordenação ‘proporcional’ de direitos fundamentais e bens jurídicos limitadores de direitos fundamentais...: na interpretação de limitações constitucionais ou da limitação com base em reserva legal trata-se de deixar ambos chegar à eficácia ótima. Como os direitos fundamentais, também na medida em que eles estão sob

⁶⁰⁴ HECK, Luís Afonso. O Tribunal Constitucional Federal e o Desenvolvimento dos Princípios Constitucionais: Contributo par auma compreesão da Jurisdição Constitucional Federal Alemã. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995, p. 176/177.

reserva legal, pertencem às partes integrantes essenciais da ordem constitucional, essa determinação proporcional nunca deve ser efetuada em uma forma que prive uma garantia jurídico-fundamental mais do que o necessário, ou até completamente, de sua eficácia na vida da coletividade. A limitação de direitos fundamentais deve, por conseguinte, ser adequada para produzir a proteção do bem jurídico, por cujo motivo ela é efetuada. Ela deve ser necessária para isso, o que não é o caso, quando um meio mais ameno bastaria. Ela deve, finalmente, ser proporcional no sentido restrito, isto é, guardar relação adequada com o peso e o significado do direito fundamental.”⁶⁰⁵

HESSE también cuida de la proporcionalidad al hablar de la interpretación constitucional como concretización del principio de la unidad de la Constitución, que impone considerar la conexión y interdependencia de los elementos individuales de la Constitución, y del principio de la concordancia práctica, segundo el cual “bens jurídicos protegidos jurídico-constitucionalmente devem, na resolução do problema, ser coordenados um ao outro de tal modo que cada um deles ganhe realidade”. El criterio para tal concordância es la proporcionalidad. Así, “Proporcionalidad expresa, nessa conexão, uma relação de duas grandezas variáveis e precisamente esta que satisfaz o melhor aquela tarefa de otimização, não uma relação entre uma ‘finalidade’ constante e um ‘meio’ variável ou vários.”⁶⁰⁶

Aún habla de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal que considera el principio del Estado de derecho como “decisão fundamental”, o “princípio dirigente” que “carece ‘da concretização conforme as realidades

⁶⁰⁵ HESSE, Konrad. Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha (Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland). Tradução de LUÍS AFONSO HECK. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998, p. 255/256.

⁶⁰⁶ HESSE. Op. cit., p. 65/67.

materiais’’, para lo que el principio de la proporcionalidade es de significado esencial. De ahí que el principio de la proporcionalidade, derivado del principio del estado de derecho “*obtem hierarquia constitucional*”.⁶⁰⁷

A este papel de coordinación entre valores y principios, visando a la mejor aplicación de todos dadas las circunstancias concretas, además, también da destaque JORGE MIRANDA. Afirma que “Estando frente a frente dois bens jurídicos, um deles tem de ser sacrificado, ou um e outro têm de ceder algo para poderem subsistir – eis uma relação de custos e benefícios.”⁶⁰⁸

Para EROS ROBERTO GRAU,⁶⁰⁹ la proporcionalidad es un “postulado normativo aplicativo”.⁶¹⁰ Para este autor, tanto la razonabilidad como la proporcionalidad son nuevos modos do que ya se conocía como equidad: “a proporcionalidade não passa de um novo nome dado à eqüidade”.⁶¹¹ Así, es considerada en el momento de la aplicación de las leyes, es decir, de la interpretación “in concreto” para determinarse la “norma de decisão”.

⁶⁰⁷ HESSE. Op. cit., p. 158/159.

⁶⁰⁸ Op. cit., p. 285.

⁶⁰⁹ EROS ROBERTO GRAU fue Ministro del Supremo Tribunal Federal brasileño entre 2004 y 2010.

⁶¹⁰ GRAU, Eros Roberto. Eqüidade, Razoabilidade, Proporcionalidade e Princípio da Moralidade. In: Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica. Vol. I, n. 3. Porto Alegre: Instituto de Hermenêutica Jurídica, 2005, p. 19.

⁶¹¹ Idem, p. 19 y 20.

A través del uso de la proporcionalidad en la interpretación, DENISE LUCENA CAVALCANTE apunta que “o juiz supera o princípio da legalidade para alcançar o princípio da constitucionalidade”.⁶¹²

HUMBERTO ÁVILA sigue la misma orientación y destaca el desdoblamiento del principio de la proporcionalidad: “O postulado da proporcionalidade exige que o Poder Legislativo e o Poder Executivo escolham, para a realização de seus fins, meios adequados, necessários e proporcionais. Um meio é adequado se promove o fim. Um meio é necessário se, dentre todos aqueles meios igualmente adequados para promover o fim, for o menos restritivo relativamente aos direitos fundamentais. E um meio é proporcional, em sentido estrito, se as vantagens que promove superam as desvantagens que provoca.”⁶¹³

LUIZ ROBERTO BARROSO es claro y preciso: “... dele se extraem os requisitos (a) da adequação, que exige que as medidas adotadas pelo Poder Público mostrem-se aptas a atingir os objetivos pretendidos; (b) da necessidade ou exigibilidade, que impõe a verificação da inexistência de meio menos gravoso para atingimento dos fins visados; e (c) da proporcionalidade em sentido estrito, que é a ponderação entre o ônus imposto e o benefício trazido, para constar se é justificável a interferência na esfera dos direitos dos cidadãos.”⁶¹⁴

⁶¹² CAVALCANTE, Denise Lucena. A Razoabilidade e a Proporcionalidade na Interpretação Judicial das Normas Tributárias. In: TORRES, Ricardo Lobo (org). Temas de Interpretação do Direito Tributário. Rio de Janeiro/São Paulo: Renovar, 2003, p. 45.

⁶¹³ ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 102.

⁶¹⁴ BARROSO, Luiz Roberto. Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade no direito constitucional. In: Revista Forense. Vol. 336. Rio de Janeiro: Forense, out-dez/1996, p. 131.

Los mismos requisitos son destacados por JORGE MIRANDA: “O princípio da proporcionalidade decompõe-se nos três subprincípios da idoneidade ou adequação, da necessidade e da racionalidade ou proporcionalidade stricto sensu. Pressuposta a legitimidade do fim consignado na norma, a idoneidade traduz-se na existência de um meio adequado à sua prossecução. Perante um bem juridicamente protegido, a intervenção ou a providência a adoptar pelo órgão competente tem de estar em correspondência com ele. A necessidade do meio, significa que é ele, entre os que poderiam ser escolhidos in abstracto, aquele que melhor satisfaz in concreto – com menos custos, nuns casos, e com mais benefícios, noutros – a realização do fim; e, assim, é essa providência, essa decisão que deve ser adoptada. A racionalidade ou proporcionalidade stricto sensu equivale a justa medida. Implica que o órgão proceda a uma correcta avaliação da providência em termos quantitativos (e não só qualitativos), de tal jeito que ela não fique além ou aquém do que importa para se alcançar o resultado devido – nem mais, nem menos. Se não se respeitar o primeiro dos subprincípios – outro tanto é dizer o primeiro dos requisitos de actuação do poder público – haverá arbítrio. Se não se verificarem os outros dois excesso. Em suma: o juízo de proporcionalidade não se reconduz a um juízo meramente cognoscitivo. Com ele cura-se de uma funcionalidade teleológica, e não de uma qualquer funcionalidade lógica ou semântica.”⁶¹⁵

Cuanto a esta proporcionalidad en sentido estricto, vale recordar el propio texto de la Constitución portuguesa, en su art. 18º, nº 2, 2ª parte: “As restrições de direitos, liberdades e garantias devem ‘limitar-se ao necessário

⁶¹⁵ Op. cit., p. 284 e 285.

para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos..”⁶¹⁶

J. J. GOMES CANOTILHO habla de la prohibición del exceso como un “subprincipio constitutivo” del principio de la proporcionalidad, apuntando para la exigibilidad o necesidad de la medida (*Erforderlichkeit*): “O princípio da exigibilidade, também conhecido como ‘princípio da necessidade’ ou da ‘menor ingerência possível’, coloca a tónica da ideia de que o cidadão tem direito à menor desvantagem possível. Assim, exigir-se-ia sempre a prova de que, para a obtenção de determinados fins, não era possível adoptar outro meio menos oneroso para o cidadão. Dada a natural relatividade do princípio, a doutrina tenta acrescentar outros elementos conducentes a uma maior operacionalidade prática: a) a exigibilidade material, pois o meio deve ser o mais ‘poupado’ possível quanto à limitação dos direitos fundamentais; b) a exigibilidade espacial aponta para a necessidade de limitar o âmbito da intervenção; c) a exigibilidade temporal pressupõe a rigorosa delimitação no tempo da medida coactiva do poder público; d) a exigibilidade pessoal significa que a medida se deve limitar à pessoa ou pessoas cujos interesses devem ser sacrificados. O princípio da exigibilidade não põe em crise, na maior parte dos casos, a adopção da medida (necessidade absoluta) mas sim a necessidade relativa, ou seja, se o legislador poderia ter adoptado outro meio igualmente eficaz e menos desvantajoso para os cidadãos.”⁶¹⁷

También subrayando la “menor ingerência possível”, LUIZ ROBERTO BARROSO invoca la jurisprudencia alemana y afirma: “... ‘requisito qualificador da razoabilidade-proporcionalidade’... é o da exigibilidad e/ou necessidade (*Erforderlichkeit*) da medida. Conhecido, também, como ‘princípio

⁶¹⁶ Op. cit., p. 282.

⁶¹⁷ CANOTILHO. Op. cit, p. 262

a menor ingerência possível', consiste ele no imperativo de que os meios utilizados para atingimento dos fins visados sejam os menos onerosos para o cidadão. É a chamada proibição do excesso. Uma lei será inconstitucional, por infringência ao princípio da proporcionalidade, 'se se puder constatar, inequivocamente, a existência de outras medidas menos lesivas'." ⁶¹⁸

No es por otra razón que HUGO DE BRITO MACHADO dice que "Caso o meio seja adequado e necessário, tem-se ainda de ponderar se o valor por ele prestigiado não está sendo demasiadamente sobreposto a outros, igualmente nobres." ⁶¹⁹

HUMBERTO ÁVILA llama la atención, también, para la importancia de resguardar el núcleo esencial de los derechos: "A realização de uma regra ou princípio constitucional não pode conduzir à restrição a um direito fundamental que lhe retire um mínimo de eficácia." ⁶²⁰ Y aún añade: "fundamenta-se na idéia de que todos os direitos e princípios fundamentais, ainda que possam ser restringíveis, não podem ser atingidos no seu núcleo essencial, sendo esse núcleo definido como aquela parte do conteúdo de um direito sem a qual ele perde a sua mínima eficácia e, por isso, deixa de ser reconhecível como um direito fundamental." ⁶²¹

⁶¹⁸ BARROSO, Luiz Roberto. Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade no direito constitucional. In: Revista Forense. Vol. 336. Rio de Janeiro: Forense, out-dez/1996, p. 130/131.

⁶¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Os postulados da proporcionalidade e da razoabilidade: algumas notas sobre sua Aplicação no âmbito tributário. In: Revista de Direito Tributário da APET. Ano III. Ed. 9. São Paulo: MP, 2006, p. 63.

⁶²⁰ ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 89

⁶²¹ ÁVILA, Humberto. Multa de Mora: Exames de Razoabilidade, Proporcionalidade e Excessividade. Fundamentos do Estado de Direito: Estudos em homenagem ao Professor Almiro do Couto e Silva. Malheiros, 2005

Otro aspecto importante es que, conforme enseña J. J. GOMES CANOTILHO, “o domínio lógico de aplicação do princípio da proporcionalidade estende-se aos conflitos de bens jurídicos de qualquer espécie.” Y exemplifica: “pode fazer-se apelo ao princípio no campo da relação entre a pena e a culpa no direito criminal. Também é admissível o recurso ao princípio no âmbito dos direitos a prestações.”⁶²² LUIZ FELIPE SILVEIRA DIFINI destaca que “Assim como o direito de propriedade, também os princípios do livre exercício profissional e da livre iniciativa podem entrar em conflito com outros princípios”.⁶²³

Puestos los rasgos esenciales del principio de la proporcionalidad, cabe subrayar tiene amplia aplicación en el Derecho Tributario, especialmente respecto “a la relación entre obligación tributaria y obligaciones formales y responsabilidades”, conforme subraya RAFAEL CALVO ORTEGA. Este autor, además, refiere la utilización de la proporcionalidad tanto en la simplificación de la gestión del tributo “a medida que la capacidad administrativa del contribuyente es menor”, como en la “adecuación de los poderes tributarios a objetivos concretos e incluso como moderación de tales poderes”.⁶²⁴

GILMAR FERREIRA MENDES⁶²⁵ apunta la primera vez que la proporcionalidad apareció en un juzgado del Supremo Tribunal Federal, haciendo referencia a opinión del Ministro Orozimbo Nonato: “É interessante notar que a primeira referência de algum significado ao princípio da

⁶²² CANOTILHO Op. cit., p. 264.

⁶²³ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Proibição de tributos com Efeito de Confisco. Porto Alegre: ed. Livraria do Advogado, 2007, p. 266.

⁶²⁴ CALVO ORTEGA, Rafael. Curso de Derecho Financiero: I. Derecho Tributario: Parte general. 11ª ed. Pamplona: Editorial Aranzadi S.A. (Thomson/Civitas), 2007, p. 78.

⁶²⁵ GILMAR FERREIRA MENDES es Ministro del Supremo Tribunal Federal brasileño desde 2002.

proporcionalidade na jurisprudência do Supremo tribunal Federal – tanto quanto possível identificar – está intimamente relacionada com a proteção ao direito de propriedade. No RE n. 18.3331, da relatoria do eminente Ministro Orozimbo Nonato, deixou-se assente, verbis: ‘O poder de taxar não pode chegar à desmedida do poder de destruir uma vez que aquele somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, comércio e da indústria e com o direito de propriedade. É um poder, cujo exercício não deve ir até o abuso, o excesso, o desvio...’⁶²⁶

En materia de tributos y controles aduaneros, la jurisprudencia brasileña excluye la retención de mercancía cuando ya tenga sido prestada garantía suficiente para la satisfacción de los tributos eventualmente debidos y los indicios de irregularidad sean flacos.⁶²⁷ Todavía, las medidas necesarias para reprimir la facilitación de la importación sin pago de los impuestos debidos se justifican por la proporcionalidad.⁶²⁸ El Supremo Tribunal Federal brasileño no

⁶²⁶ MENDES, Gilmar Ferreira. Direitos fundamentais e controle de Constitucionalidade. São Paulo: Ed. Celso Bastos, 1999, p. 194.

⁶²⁷ “RETENÇÃO DE MERCADORIAS. CANAL CINZA. IN/SRF 52/01. PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE. Resguardados os interesses da Fazenda Nacional e, por conseguinte, do erário, pelo pagamento dos tributos incidentes sobre a operação de importação, afigura-se demasiado desproporcional a retenção das mercadorias importadas em relação às despesas de armazenagem que a impetrante precisará suportar até que seja concluída a apuração de eventual falso que justifique imposição de penalidades. Deve o administrador pautar sua atuação de acordo com os princípios constitucionais, dentre os quais ressaí o da proporcionalidade, que se consubstancia na necessidade e adequação dos meios empregados para que se atinja os desideratos que a lei almeja. Considerando que em relação ao desacordo acerca do valor da mercadoria a impetrante prestou garantia, inexistindo diferenças de tributo a serem recolhidos, e que relativamente à suspeita de falsificação da fatura comercial que instruiu o despacho de importação há declaração de representantes comerciais da exportadora que enfraquecem as conclusões do impetrado acerca da inidoneidade de documento que integrou a operação de importação realizada, a manutenção da sentença que concedeu a segurança é medida que se impõe.” (TRF4, 2ª T., AMS 2002.70.08.000838-0/PR, Juiz Fed. Alcides Vettorazzi, jun/03)

⁶²⁸ “APREENSÃO DE VEÍCULO – ÔNIBUS DE TURISMO – MULTA DE R\$ 15.000,00 – ART. 75 DA LEI Nº 10.833/2003 – MEDIDA DE COMBATE AO CONTRABANDO E AO DESCAMINHO – SÚMULA Nº 323 DO STF – INAPLICABILIDADE. 1- A multa de R\$

ha admitido la exigencia de apuntamiento administrativo de bienes como condición a los recursos administrativos, entendiendo que tal medida viola la proporcionalidad.⁶²⁹

En materia de sanciones tributarias, la proporcionalidad asegura la relación de justicia entre la infracción y su punición.⁶³⁰ Así es que no se admite

15.000,00 imposta ao transportador, prevista no art. 75 da Lei nº 10.833/2003, constitui um dos instrumentos de combate ao contrabando e ao descaminho. De nada adiantaria a instituição de multa sem significação econômica. Seria mesmo um incentivo à prática dos delitos. 3– Trata-se de medida administrativa em favor do interesse público. E diante da gravidade dos delitos que visa coibir, não se mostra excessiva e desconforme a sua finalidade. 4– O princípio da proporcionalidade, aplicável em todos os ramos do Direito, é avesso a restrições de direitos dos cidadãos. Mas também se há de aplicar a favor da Administração que cuida dos interesses da coletividade, não se justificando seja esta prejudicada por empresas que, propositadamente ou por negligência, estimulam atividades ilícitas. 5– A multa do art. 75 da Lei nº 10.833/2003 atinge, via de regra, pessoas que introduzem no país mercadorias que, aparentemente, não são intrinsecamente nocivas ou incompatíveis com a ordem pública interna, como no caso de bens contrários à moralidade, à saúde pública e à segurança (publicações proibidas, entorpecentes, etc.). Entretanto, cortar o financiamento de outras atividades ilícitas que estão por trás dessa grande movimentação de mercadorias é o que, sabidamente, motivou o legislador. 6– Não há que se falar em livre exercício do trabalho quando o objeto deste é atividade vedada pelo ordenamento jurídico. 7– A súmula 323 do STF dirige-se a situações dentro da normalidade, para evitar o perecimento de mercadorias lícitas enquanto retidas pela fiscalização. Inaplicável esse enunciado diante de situações que envolvem a práticas ilícitas.” (TRF4, AMS 2004.70.05.004946-6, 2ª T., Antonio Albino Ramos de Oliveira, publicado em 27/07/2005)

⁶²⁹ “... DEPÓSITO DE TRINTA POR CENTO DO DÉBITO EM DISCUSSÃO OU ARROLAMENTO PRÉVIO DE BENS E DIREITOS COMO CONDIÇÃO PARA A INTERPOSIÇÃO DE RECURSO ADMINISTRATIVO. PEDIDO DEFERIDO. [...] A exigência de depósito ou arrolamento prévio de bens e direitos como condição de admissibilidade de recurso administrativo constitui obstáculo sério (e intransponível, para consideráveis parcelas da população) ao exercício do direito de petição (CF, art. 5º, XXXIV), além de caracterizar ofensa ao princípio do contraditório (CF, art. 5º, LV). A exigência de depósito ou arrolamento prévio de bens e direitos pode converter-se, na prática, em determinadas situações, em supressão do direito de recorrer, constituindo-se, assim, em nítida violação ao princípio da proporcionalidade. Ação direta julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade do art. 32 da MP 1699-41 – posteriormente convertida na Lei 10.522/2002 –, que deu nova redação ao art. 33, § 2º, do Decreto 70.235/72.” (STF, Plenário, ADI 1976, Min. Joaquim Barbosa, mar/07)

⁶³⁰ “Multa Punitiva: Desarrazoabilidade. Por ofensa ao princípio da proporcionalidade, o Tribunal julgou procedente o pedido formulado em ação direta ajuizada pelo Governador do Estado do Rio de Janeiro para declarar a inconstitucionalidade dos §§ 2º e 3º do art. 57 do ADCT da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, que estabeleciam que as multas relativas ao não-recolhimento e à sonegação dos impostos e taxas estaduais não poderiam ser inferiores, respectivamente, a duas vezes e a cinco vezes o valor do tributo. ADI 551-RJ, Min. Ilmar Galvão, 24.10.2002. (ADI 551)” (Inf. do STF nº 287, out/02);

pena de perdimento por irregularidade formal en la importación cuando no tenga ocurrido daño al erario relativamente al pago de tributos o tributación indebida.⁶³¹ El papel de la proporcionalidad en tal materia, además, es resaltado por HELENILSON CUNHA PONTES: “... o juízo de compatibilidade da lei que instituiu uma sanção em face do princípio da proporcionalidade supera a mera consideração da adequação (relação meio-fim) entre a pena imposta e o objetivo visado pela regra inobservada, e deve, sempre (e esta talvez seja a maior contribuição do princípio da proporcionalidade para o controle do poder e para a afirmação das liberdades individuais), considerar o grau de limitação sofrido pela esfera jurídica do infrator.”⁶³²

Cuanto a las obligaciones formales, que en Brasil se llaman impropriamente de obligaciones “accesorias”, enseña MARIA RITA FERRAGUT: “... um problema intrínseco para o contribuinte é o elevado número de obrigações acessórias e controles? Por isso, o equilíbrio precisa existir. Pode-se ter a substituição, desde que se leve em conta que o dever instrumental é oneroso. Não há que se falar em inexistência de valor econômico envolvido no dever instrumental. É muito difícil para uma empresa, hoje, conseguir acompanhar todas as leis, portarias CAT etc. que dispõem sobre substituição e ter pessoal preparado que as entenda e as implante. Deve haver

⁶³¹ “... a ocorrência de dano ao Erário é um pressuposto essencial para a aplicação da pena de perdimento da mercadoria importada porque, sem esse dano, a pena se faz inteiramente contrária ao princípio da proporcionalidade.” (MACHADO, Hugo de Brito. A Pena de Perdimento de Bens e a Insustentabilidade do Fato Gerador da Obrigação Tributária. RET nº 57/7, set-out/07)

⁶³² PONTES, Helenilson Cunha. O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário. Dialética, 2000, p. 137.

proporcionalidade entre a necessidade do fisco e a onerosidade imposta ao contribuinte.”⁶³³

FÁBIO BRUN GOLDSCHMIDT profundiza en la cuestión de las obligaciones accesorias: “... embora as obrigações tributárias acessórias não detenham o atributo da patrimonialidade, parece inegável o fato de que elas representam um custo, um valor economicamente mensurável para o contribuinte, ou ainda um aspecto patrimonial reflexo, em que pese, via de regra, bem inferior ao custo da obrigação principal. ... se concordarmos que a obrigação tributária acessória representa um custo tanto para as empresas quanto para as pessoas físicas, parece inegável admitirmos a possibilidade desse custo tornar-se excessivamente oneroso dentro do contexto em que é colocado. [...] ... as exigências não tributárias, cujo caráter patrimonial seja apenas reflexo ou indireto, vêm sendo reconhecidas inconstitucionais sempre que se apresentem excessivas ou irrazoáveis, o que nos deixa confortáveis para dizer que também o reflexo econômico das obrigações acessórias está protegido pela Constituição contra o excesso.”⁶³⁴

Aunque las obligaciones tributarias formales sean razonables, por lo tanto, no tendrán legitimidad si atentaren contra la proporcionalidad. Más una vez es FÁBIO BRUN GOLDSCHMIDT que afirma: “... uma obrigação acessória que, embora atribuída à pessoa que tenha relação com o fato gerador, revele-se excessivamente penosa ou complexa, ou ainda absolutamente incapaz de atingir os fins a que se propõe, também pode ser considerada desproporcional e, por decorrência, desobediente à Carta Maior. Alude-se aquí à instituição de

⁶³³ FERRAGUT, Maria Rita. Substituição Tributária – Antecipação, Valor Agregado e Ressarcimento. In: Revista de Direito Tributário nº 107/108. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 119/124.

⁶³⁴ GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 149/151.

obrigações que, de tão difíceis ou caras de se cumprir, desestimulem ou cause entraves ao bom andamento da atividade produtiva (agredindo via de consequência às próprias máximas de Adm Smith de economicidade e conveniência na tributação)...”⁶³⁵

Este razonamiento se aplica en materia de sustitución tributaria, pues es sabido que el sustituto tributario tiene costes operacionales con la recaudación. Cuando tratamos del derecho español, subrayamos la lección de CALVO ORTEGA, para quién el legislador no puede establecer “sustituciones que resulten de cumplimiento especialmente difícil o gravoso para el sustituto”.⁶³⁶ ALESSANDRO MENDES CARDOSO también advierte: “Esses custos, no entanto, podem ser imputados como decorrentes do dever de colaboração para com o Fisco e da necessidade de se cumprir a responsabilidade outorgada pela legislação. Mas é fato de que ser eleito substituto tributário traz adjacentes ônus financeiros e operacionais, necesarios para o cumprimento das obrigações decorrentes.”⁶³⁷

El mismo autor por esto subraya que “... apesar de em tese a substituição tributária ser um sistema válido que leva à praticidade da arrecadação, por outro lado, em determinados casos, a sua aplicação se torna desproporcional e leva ao agravamento indevido do ônus da atividade imposta ao substituto tributário.”⁶³⁸ Y completa: “No caso da substituição tributária cabe ao intérprete utilizar a ferramenta da proporcionalidade: a) o meio utilizado pelo Estado é

⁶³⁵ GOLDSCHMIDT. Op. cit, p. 152.

⁶³⁶ CALVO ORTEGA. Op. cit., p. 158.

⁶³⁷ CARDOSO, Alessandro Mendes. A responsabilidade do substituto tributário e os limites à praticidade. Belo Horizonte, n. 21, ano 4 Maio 2006 Disponível em: <<http://www.editoraforum.com.br/bid/bidConteudoShow.aspx?idConteudo=36066>> Acesso em: 11 fevereiro 2011.

⁶³⁸ Idem.

adequado à obtenção da finalidade perseguida? A substituição tributária viabiliza ou facilita a arrecadação e fiscalização, principalmente em setores pulverizados, como cigarros, bebidas e veículos? b) o meio é necessário, no sentido de que não há outro que chegue no mesmo resultado com nenhuma ou menor limitação à esfera jurídica do contribuinte? C) por fim, e na verdade mais importante, existe relação entre o meio adotado e o fim com ele perseguido, no sentido de que a vantagem representada pelo alcance desse fim supera o prejuízo decorrente da limitação concretamente imposta a outros interesses igualmente protegidos?"⁶³⁹

El principio de la proporcionalidad, por lo tanto, es un importante mecanismo para la verificación de la compatibilidad de los supuestos y de los regímenes de sustitución y de responsabilidad tributarias con los derechos de los sujetos pasivos de tales relaciones jurídicas y del propio contribuyente.

⁶³⁹ Idem.

PARTE IV

LA NATURALEZA DE LAS OBLIGACIONES DEL SUSTITUTO Y DEL RESPONSABLE TRIBUTARIOS

1. LA CLASIFICACIÓN DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

a) Criterios de clasificación

La Ley General Tributaria española de 2003 (Ley 58/2003, de 17 de diciembre) hace una clasificación de las obligaciones tributarias en dos categorías mayores. Divide las obligaciones en materiales y formales.

Las materiales son las de pago de la cuota tributaria, de pago a cuenta y aquellas entre particulares como consecuencia de actos de repercusión, de retención o de ingreso a cuenta.

Las accesorias son las que se inponen en relación con otra obligación, como la de satisfacer el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del período ejecutivo.⁶⁴⁰

⁶⁴⁰ SECCIÓN 1.^a LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA Artículo 17. La relación jurídico-tributaria. 1. Se entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos. 2. De la relación jurídico-tributaria pueden derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración, así como la imposición de sanciones tributarias en caso de su incumplimiento. 3. Son obligaciones tributarias materiales las de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias. Son obligaciones tributarias formales las definidas en el apartado 1 del artículo 29 de esta ley. [...] Artículo 19. Obligación tributaria principal. La obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la cuota tributaria. [...] Artículo 23. Obligación tributaria de realizar pagos a cuenta. 1. La obligación tributaria de realizar pagos a cuenta de la obligación tributaria principal consiste en satisfacer un importe a la Administración tributaria por el obligado a realizar pagos fraccionados, por el retenedor o por el obligado a realizar ingresos a cuenta. [...] Artículo 24. Obligaciones entre particulares resultantes del tributo. 1. Son obligaciones entre particulares resultantes del tributo las que tienen por objeto una prestación de naturaleza

Las sanciones no son referidas como obligaciones tributarias. Reciben tratamiento aislado, en el Título IV relativo a la potestad sancionadora, artículos 178 a 212.

LAGO MONTERO presenta una clasificación de las obligaciones más detallada, apuntando también para los caracteres cautelar y formal de muchas de las obligaciones tributarias, así como para las obligaciones existentes entre los propios administrados: “PRESTACIONES TRIBUTARIAS E INHERENTES A LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS:

- a) La prestación tributaria material o principal.
- b) Las prestaciones cautelares.
 - 1. La anticipación de ingresos a cuenta de la futura obligación tributaria material (retenciones, ingresos a cuenta sobre retribuciones en especie, pagos fraccionados).
 - 2. Las garantías personales del crédito tributario (responsables, avalistas y fiadores).
 - 3. Las garantías reales del crédito tributario (bienes afectos al pago del tributo: depositados, consignados, hipotecados, pignorados, adquiridos).
- c) Las prestaciones accesorias:

tributaria exigible entre obligados tributarios. 2. Entre otras, son obligaciones de este tipo las que se generan como consecuencia de actos de repercusión, de retención o de ingreso a cuenta previstos legalmente. [...] Artículo 25. Obligaciones tributarias accesorias. 1. Son obligaciones tributarias accesorias aquellas distintas de las demás comprendidas en esta sección que consisten en prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración tributaria y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria. Tienen la naturaleza de obligaciones tributarias accesorias las obligaciones de satisfacer el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del período ejecutivo, así como aquellas otras que imponga la ley.”

1. Intereses de demora.
 2. Recargos por aplazamiento o prórroga. Recargos especiales.
 3. Recargo de apremio.
 4. Sanciones.
- d) Las prestaciones formales.
- e) Las prestaciones entre administrados.”⁶⁴¹

En el derecho brasileño, el *Código Tributário Nacional* dispone sobre la obligación tributaria en su artículo 113. Establece clasificación por la naturaleza de la prestación, con apenas dos categorías. A las prestaciones que tienen por objeto el pago de tributo o mismo de sanción, dice obligación principal. A todas las otras prestaciones establecidas en el interés de la recaudación, dice accesorias:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

⁶⁴¹ LAGO MONTERO, José María. El procedimiento de declaración de la responsabilidad tributaria: una crítica. Impuestos nº 22, 1995, p. 27/28.

El concepto de obligación accesoria, pues, en el derecho tributario brasileño es en todo distinto del concepto de obligación accesoria en el derecho español. En el derecho brasileño, obligaciones accesorias son lo que, en el derecho español, son las obligaciones formales.

Todavía, la propia doctrina brasileña hace la crítica de la expresión utilizada por el legislador. Además de decir que no tienen contenido patrimonial, PAULO DE BARROS CARVALHO apunta que existen independientemente del surgimiento efectivo de la obligación tributaria principal.⁶⁴² ALCIDES JORGE COSTA subraya que no son transitorias.⁶⁴³

No obstante, CELSO RIBEIRO BASTOS justifica la utilización de la palabra accesoria atribuyéndole otra acepción, cual sea, la de una obligación “auxiliar que torna possível a realização da principal”.⁶⁴⁴ También LUCIANO AMARO dice que son accesorias en el sentido de que solo existen en la medida de la posibilidad de existir las obligaciones para cuya fiscalización sirvan de instrumento.⁶⁴⁵

⁶⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 21ª edição. Saraiva, 2009, p. 324

⁶⁴³ “Ao lado da falta de patrimonialidade aponta-se a não-transitoriedade dessas obrigações acessórias como sinal de não serem obrigações propriamente ditas.” (COSTA, Alcides Jorge. Obrigação Tributária. In: Curso de Direito Tributário, CEJUP/Centro de Extensão Universitária, 1993, vol. 1, p. 216)

⁶⁴⁴ “A obrigação acessória é uma normatividade auxiliar que torna possível a realização da principal. É acessória no sentido de que desempenha um papel auxiliar. Não se quer dizer com essa denominação que a obrigação acessória esteja subordinada ou mesmo dependente da principal. A obrigação acessória visa a fiscalização de tributos, objetivando o pagamento destes (obrigação principal). Note-se que ela é fundamental para a efetivação do pagamento do tributo.” (BASTOS, Celso Ribeiro. In: Comentários ao Código Tributário Nacional, vol. 2, coord. Ives Gandra da Silva Martins, Ed. Saraiva, 1998, p. 147/148)

⁶⁴⁵ “... é que as obrigações ditas ‘acessórias’ são instrumentais e só há obrigação sinstrumentais na medida da possibilidade de existencia das obrigações para cja fiscalização aquelas sirvam de instrumento. É nesse sentido que as obrigações tributárias formais são apelidadas de ‘acessórias’; embora não dependam da efetiva existencia de uma obrigação principal, elas se atrelam à possibilidade ou probabilidade de existencia de obrigações principias (não obstante,

HUGO DE BRITO MACHADO llega a defender la denominación de accesorias por entender que así son porque “não precisariam existir se não existissem as obrigações principais”.⁶⁴⁶

La propia jurisprudencia brasileña destaca que las llamadas obligaciones “acessórias” son, en verdad, autónomas en relación a la norma impositiva.⁶⁴⁷ El CTN dispone, en el párrafo único del art. 175, que “A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias, dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüente”.⁶⁴⁸

Sean formales o instrumentales, no son accesorias en el sentido de seguir el principal, pues no lo hacen. Las obligaciones accesorias surgen y se extinguen independientemente de la existencia o de la satisfacción de alguna obligación principal. Hasta mismo aquellas personas que no son puestas por ley como sujetos pasivos de obligaciones principales pueden ser, sin perjuicio, sujetos pasivos de obligaciones accesorias.⁶⁴⁹

em grande número de situações, se alinham com uma obrigação principal efetiva).” (AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2009, p. 250)

⁶⁴⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30ª ed. Malheiros, 2009, p. 123/124.

⁶⁴⁷ “6. Os deveres instrumentais (obrigações acessórias) são autônomos em relação à regra matriz de incidência tributária, aos quais devem se submeter, até mesmo, as pessoas físicas ou jurídicas que gozem de imunidade ou outro benefício fiscal, ex vi dos artigos 175, parágrafo único, e 194, parágrafo único, do CTN.” (STJ, 1ª T., REsp 866.851/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, ago/08)

⁶⁴⁸ CTN: “Art. 175. Excluem o crédito tributário: I – a isenção; II – a anistia. Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias, dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüente.”

⁶⁴⁹ “A acessoriedade da obrigação dita ‘acessória’ não significa (como se poderia supor, à vista do princípio geral de que o acessório segue o principal) que a obrigação tributária assim qualificada dependa da existência de uma obrigação principal à qual necessariamente se subordine. As obrigações tributárias acessórias (ou formais ou, ainda, instrumentais) objetivam dar meios à fiscalização tributária para que esta investigue e controle o recolhimento de tributos (obrigação principal) a que o próprio sujeito passivo da obrigação acessória, ou outra pessoa, esteja, ou possa estar, submetido.” (AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2009, p. 249)

El tratamiento dado por la legislación brasileña encuentra paralelo en la *Lei Geral Tributária* portuguesa. Esta también divide la obligación tributaria en principal y accesorio, atribuyendo a esta el sentido de formal. Así es que dijo que “São obrigações acessórias... as que visam possibilitar o apuramento da obrigação de imposto, nomeadamente a apresentação de declarações, a exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade ou escrita, e a prestação de informações.”⁶⁵⁰

b) Obligaciones contributivas *versus* obligaciones o deberes no contributivos

La obligación tributaria de pagar tributo es normalmente clasificada como una obligación material o principal. Su fundamento directo es la ley, todavía su fundamento último está en el deber fundamental de pagar tributos y su criterio justificador está en la capacidad contributiva.

Así es que no se puede exigir tributo de alguien como contribuyente si no tiene riqueza, bajo la pena de la ley atentar contra la prohibición de confisco, es decir, de tomar la propiedad, violando derechos fundamentales de la persona.

Es importante considerar, también, que la propia medida de la obligación de pagar tributo es establecida en función de las revelaciones de mayor o menor capacidad contributiva y del carácter real o personal de los hechos imposables. Hay presupuestos que revelan con mayor precisión la efectiva capacidad para pagar tributos, porque tienen como base riqueza nueva y porque la respectiva norma considera la situación particular de cada contribuyente, como tener o no una familia numerosa (dependientes), tener dispendios con previdencia, con

⁶⁵⁰ Lei Geral Tributária portuguesa: “Artigo 31.º Obrigações dos sujeitos passivos 1. Constitui obrigação principal do sujeito passivo efectuar o pagamento da dívida tributária. 2. São obrigações acessórias do sujeito passivo as que visam possibilitar o apuramento da obrigação de imposto, nomeadamente a apresentação de declarações, a exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade ou escrita, e a prestação de informações.”

salud etc. En estos casos de impuestos personales y subjetivos, aceptase que la obligación sea hasta mismo progresiva, lo que no atentará contra la igualdad, pues tendrá en consideración las diferencias de capacidad de pago. Otros presupuestos, todavía, respectan a un hecho aislado, a una riqueza estática, de modo que no se prestan con la misma precisión a la medición de la capacidad contributiva. A lo mejor, traen solamente indicios o presunciones de capacidad. En estos casos no se usa admitir sino la simples proporcionalidad, jamás la progresividad.

Las obligaciones y los deberes establecidos con el fin de facilitar o asegurar la recaudación de los tributos, por su vez, constituyen prestaciones no contributivas formales o cautelares.

Cuando estas obligaciones formales o cautelares son impuestas al propio contribuyente respecto a su obligación de hacer el pago del tributo, encuentran su fundamento en la propia visión de la obligación como proceso. Es decir, como las obligaciones deben ser inspiradas por el espíritu de colaboración entre las partes y por la buena fe, hay sustentación para identificar obligaciones instrumentales mismo implícitas y complementares que tienen como objetivo el bueno, transparente y efectivo cumplimiento de la obligación principal.

A su vez, cuando las obligaciones formales o cautelares son impuestas a otras personas que no el contribuyente, encuentran amparo en el deber fundamental de colaboración con la Administración, como un *minus* relativamente al deber fundamental de pagar tributos. Tienen como fundamento el deber fundamental de colaborar o cooperar con la tributación y como criterio la proximidad de la persona a los hechos imposables o a los contribuyentes que permitan que pueda cumplir deberes útiles.

c) Las obligaciones no contributivas del propio contribuyente y de otras personas

Es muy importante, para la buena comprensión de toda la multiplicidad de relaciones jurídicas establecidas en función de la tributación, bien distinguir cada cual, sus sujetos y objetos.

Así es que se podrá verificar que la relación contributiva típica ocurre apenas y solamente entre Estado y contribuyente, el titular de la capacidad contributiva que la norma busca gravar. Las demás relaciones ocurren o con el propio contribuyente o con otras personas. Todavía, relativamente a estas relaciones – las de rango no contributivo – ya nadie va figurar como contribuyente.

En efecto, en las relaciones jurídicas que tienen como objeto otras obligaciones que no la de pagar tributo, no hay contribuyentes, sino obligados a sus específicos objetos.

Sea en las obligaciones formales –también llamadas de deberes formales–, como en aquellas de retener y repasar el valor del tributo al erario en nombre de otro o de responder por el incumplimiento de la obligación, como garante del crédito, tendremos sujetos pasivos propios.

Así es que sujeto pasivo de la obligación específica de pagar tributo es solamente el contribuyente. Los demás, aunque obligados al pago en nombre del contribuyente (sustituto) o a soportar la ejecución (responsable), no son sujetos pasivos de la relación contributiva. Son, esto si, sujetos pasivos de relaciones propias y inconfundibles de sustitución o de responsabilidad tributarias. Del mismo modo, aquellos obligados a prestaciones de hacer, no hacer o soportar son sujetos pasivos de relaciones formales o, en el decir del derecho brasileño (CTN, art. 113), accesorias.

d) El contenido de las relaciones no contributivas: el hacer como eje central

El deber general de colaboración desdobla en la imposición de muchos deberes concretos de hacer, no hacer y mismo de tolerar establecidos por la legislación en favor de la fiscalización tributaria y de la recaudación. Entre ellos, hay deberes que tienen el fin de facilitar o asegurar la recaudación y su fiscalización.

En los supuestos de sustitución, por ejemplo, se disminuye el número de obligados al pago. Un sustituto puede ser obligado a retener los valores debidos por un número muy grande de contribuyentes.

En Alemania, por ejemplo, el § 38 de la EStG determina que el empleador debe retener de los empleados el impuesto sobre salarios: *“Steuerabzug vom Arbeitslohn”*. En Brasil, el párrafo único del artículo 45 del CTN dijo que *“A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam”*. Y la Lei 7.713/88, que dispone sobre el impuesto sobre la renta, dijo, en su artículo 7º: *“Art. 7º Ficam sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte...: I – os rendimentos do trabalho assalariado, pagos ou creditados por pessoas físicas ou jurídicas; ”*. El párrafo § 1º del mismo dispositivo establece: *“§ 1º O imposto a que se refere este artigo será retido por ocasião de cada pagamento ou crédito e, se houver mais de um pagamento ou crédito, pela mesma fonte pagadora, aplicar-se-á a alíquota correspondente à soma dos rendimentos pagos ou creditados à pessoa física no mês, a qualquer título.”*

Una vez hecha la retención, el sustituto (o, a veces, el retenedor a cuenta) hace el pago con los mismos recursos. Es decir, toma el valor del contribuyente y cumple la obligación de pago en nombre del contribuyente.

La tarea de la Hacienda queda facilitada porque no tiene que hacer la fiscalización de cada uno de los contribuyentes, sino fiscalizar el número mucho menor de sustitutos o retenedores.

Como se ve, en estos supuestos de sustitución por retención o de retención a cuenta, la obligación de los sustitutos o retenedores tiene un carácter de hacer: retener y transferir los valores a las arcas del erario público. Por cierto que transferir implica pagar. Todavía, es un pagar con el dinero del contribuyente. Así es que predomina la naturaleza de deber de hacer. El Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, en la ya referida STSJ AND 16409/2009, es claro al afirmar que “Las retenciones son fundamentalmente obligaciones de hacer, por cuanto no implican el pago de los tributos propios del retenedor”.

Otros deberes impuestos a terceros dicen respecto al ofrecimiento de informaciones o declaraciones sobre las operaciones propias o ajenas. ANA MARÍA DELGADO GARCÍA destaca el deber de facilitar informaciones como uno de los más importantes actualmente: “El actual sistema tributario sienta sus bases en la colaboración activa de los ciudadanos en la aplicación de los tributos. Al administrado se le imponen una serie de deberes de naturaleza no atributiva y de diverso contenido cuyo cumplimiento hace posible la aplicación de las distintas figuras impositivas. [...] De entre los deberes de colaboración impuestos a los ciudadanos... el deber de facilitar información es uno de los más importantes. [...] El deber de informar sobre terceros responde a la necesidad de colaborar con la Administración tributaria, como parte integrante del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos impuesto en el artículo 31 de la CE, si bien, la enorme amplitud con la que el legislador lo concibe en los presentes momentos nos obliga a afirmar que el deber de contribuir queda pequeño. Hemos de buscar un fundamento más amplio, concretamente el estado de ciudadano en una sociedad moderna; orientada a la

búsqueda de un estado de bienestar que necesita de un sistema tributario eficaz que garantice la financiación del enorme gasto público que la sostiene.”⁶⁵¹

Por ejemplo: la ley puede imponer a las inmobiliarias la obligación de informare a las Agencias Tributarias todas las operaciones con inmuebles que hayan sido hechas, sean compras y ventas o alquileres, de modo que la Hacienda pueda saber sobre las ganancias del capital y sobre las rentas de los propietarios. La IN RFB 1.115/2010, acto normativo de la Agencia Tributaria Federal Brasileña que dispone sobre la llamada *Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias (DIMOB)*, obliga las constructoras y también las inmobiliarias a informar “I - as operações de construção, incorporação, loteamento e intermediação de aquisições/alienações, no ano em que foram contratadas;” y también “II - os pagamentos efetuados no ano, discriminados mensalmente, decorrentes de locação, sublocação e intermediação de locação, independentemente do ano em que essa operação foi contratada.”

Estas obligaciones de prestar declaraciones o de facilitar información, son obligaciones de hacer. Nada más.

También así la prohibición de la práctica de actos sin que el contribuyente compruebe el pago de tributos. Dispone el párrafo 3º del art. 195 de la Constitución brasileña: “§ 3º A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios.”

Todos estos deberes u obligaciones, de distintas naturalezas, hacen la tributación más practicable.⁶⁵² El incumplimiento de los mismos, por su vez,

⁶⁵¹ DELGADO GARCÍA, Ana María . La Derivación de Responsabilidad en la Recaudación de los Tributos. Madrid/Barcelona: Marcial Pons, 2000, p. 351/352.

puede llevar a sanciones o a obligación pecuniaria de garantía, conforme disponga la ley.

En el contexto de estas obligaciones distintas de las de pagar tributo es en el que surgen las normas de sustitución y de responsabilidad tributaria.

2. LA AUTONOMÍA DE CADA TIPO DE OBLIGACIÓN

Las relaciones de obligación en general, sea cuales fueren, son normalmente establecidas entre dos sujetos y tienen un objeto. No importa cual sea tal objeto, cual el contenido de la obligación. Lo importante es que una persona tiene la obligación de prestar algo a otra, sea un pago, sea una información.

Aunque se esté en una situación jurídica compleja, en que haya un conjunto de obligaciones o deberes correlatos, será posible aislar cada una para bien identificar sus sujetos y objetos. Así es que es posible, como advierte JOSÉ MARÍA LAGO MONTERO, mirar los diversos deberes y obligaciones inherentes a la tributación y verificar los sujetos de cada cual.⁶⁵³

Es posible –a lo mejor, es muy común– que una persona dicha contribuyente sea simultáneamente sujeto pasivo de una relación contributiva –obligado a hacer el pago en nombre propio bajo su capacidad contributiva– y también de relaciones no contributivas –prestar declaración sobre la base imponible–. En este último caso, no será propiamente contribuyente, mas sujeto

⁶⁵² COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça Tributária. Exequibilidade de Lei tributária e Direitos do Contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007

⁶⁵³ LAGO MONTERO, José María. *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*. Madrid: Marcial Pons, 1998

pasivo de obligación autónoma de naturaleza no contributiva. Es decir, podemos tener dos obligaciones correlativas, complementarias, una contributiva, otra no contributiva, con los mismos sujetos, pero con título y con naturaleza diversa.

Las personas también pueden ser obligadas a prestaciones de hacer, no hacer o tolerar para facilitar o asegurar la recaudación de tributos debidos por otros. Sus únicas obligaciones, en estas hipótesis, serán los deberes formales a que estarán directamente sujetas. Serán, pues, sujetos pasivos de tales obligaciones formales que no se confunden con la obligación de otros de hacer el pago de tributos y que guardan autonomía relativamente a ésta.

Puede, además, haber obligaciones sucesivas. En estos casos, no es raro que el incumplimiento de la primera sea el presupuesto de hecho de la segunda, como ocurre en la responsabilidad, cuando por ejemplo la falta de cuidado en exigir la presentación de comprobantes de pago de tributos genere para el notario la obligación de soportar la cobranza con su propio patrimonio.

a) El equívoco basado en el enfoque o perspectiva exclusivos de la relación contributiva

La doctrina acostumbra hacer referencia al sustituto y al responsable como terceros obligados al pago del tributo. En efecto, tanto el sustituto –que la ley manda realizar el pago en lugar del contribuyente–, como el responsable –aquel obligado al pago en caso de incumplimiento por el contribuyente–, son a menudo considerados como terceros obligados. Así, e.g., en la doctrina alemana, en que HENSEL y SCHICK se referían a “dritter Persone”⁶⁵⁴, en la

⁶⁵⁴ HENSEL. Op. cit., p. 56; SCHICK, Walter. Haftung für Steuerschulden auf Grund Privatrechts?: Zugleich ein Beitrag zur Abgrenzung Steuerrecht – Privatrecht. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt KG, 1993, p. 15.

doctrina italiana en que PARLATO dice “terzo” y en la española en que MARTÍN QUERALT dice “tercero”⁶⁵⁵.

La referencia al “tercero” se debe a una perspectiva centrada en el hecho imponible y en el contribuyente realizador del mismo y titular de la capacidad contributiva.

ANDRÉA PARLATO, e.g., hace reparo cuanto al sustituto al decir que es tercero apenas relativamente al hecho imponible del tributo (“è estraneo alla fattispecie della norma tributaria principale”), mas no en relación a la obligación de pago.⁶⁵⁶

En efecto, si se hace el análisis de todas las “prestaciones tributarias y inherentes a la aplicación de los tributos”⁶⁵⁷ teniendo como eje central el hecho imponible y la capacidad contributiva que él revela, sólo el contribuyente no será un tercero, calidad que se atribuirá a todos los demás.

Todavía, si se hace el análisis de cada obligación o deber por que las personas son llamadas a colaborar con la tributación teniendo en cuenta su autonomía, pasase a miraras sino en pie de igualdad con la obligación de contribuir, por lo menos con claridad cuanto a la naturaleza de cada cual y a sus

⁶⁵⁵ MARTÍN QUERALT; LOZANO SERRANO; TEJERIZO LÓPES; CASADO OLLERO. Curso de Derecho Financiero y Tributario. 18ª edición. Madrid: Tecnos, 2007, p. 297.

⁶⁵⁶ “... il sostituto non è certamente terzo nei confronti dell’obbligazione tributaria, ciò proprio in virtù di quel singolare criterio d’imputazione dell’effetto giuridico che caratterizza il fenomeno della sostituzione tributaria: egli è l’unico vero e proprio soggetto passivo del rapporto obbligatorio di imposta. Nondimeno riguardo al presupposto-base del tributo il sostituto è terzo, nel senso che egli è estraneo alla fattispecie della norma tributaria principale. È proprio l’estraneità del sostituto alla situazione base del tributo che condiziona il successivo rapporto che ha luogo con il procedersi alla rivalsa tra sostituto e sostituito.” (PARLATO, ANDRÉA. Il responsabile ed il sostituto d’imposta. In: AMATUCCI, Andrea; GONZÁLEZ, Eusebio; TRZASKALIK, Christoph; et al. Trattato di Diritto Tributario. Padova: cedam, 2001, p. 895.)

⁶⁵⁷ La expresión es de LAGO MONTERO en la obra ya citada La Sujeción....

específicas características, en especial cuanto a sus presupuestos de hecho, sujetos y contenido.

Efectivamente, la tributación no nace y no se agota en el pago de tributos. Aunque la recaudación sea el objetivo (y por veces ni esto se puede decir considerando los fines extrafiscales de algunos tributos), depende ella –su practicidad, eficiencia y garantía– de amplia e variada actividad de muchas personas.

Fuerte en el deber fundamental de colaborar con la tributación, el legislador establece normas imponiendo conductas a los ciudadanos en carácter originario que pueden incluso limitarse a deberes formales o instrumentales.

En el análisis de cada un de estos deberes o de estas obligaciones, no es correcto tener el respectivo obligado como tercero. Frente al deber que se le impone, es directamente vinculado.

Cuidar de la responsabilidad tributaria exige, pues, prestar atención para la posición de la persona del “responsable” frente a la actividad tributaria, mirando todos los aspectos de las diversas relaciones jurídicas específicas que le dicen respecto. Es importante mirar las peculiaridades materiales, formales y de procedimiento que son inherentes a cada una de ellas.

Además, se podrá ver tanto la autonomía de cada deber o obligación⁶⁵⁸ como tener claridad cuanto al modo como se implican. Una misma situación puede generar relaciones sucesivas para el mismo ciudadano frente a distintas

⁶⁵⁸ Hablamos de la autonomía de cada deber o obligación, todavía sin decir que sean independientes, así como no lo son el contribuyente y el responsable. Cuanto a este, DE LA HUCHA CELADOR habla de la “imposibilidad de su existencia autónoma, en tanto en cuanto su colocación junto al deudor principal determina la previa o coetánea existencia de éste en el marco de la obligación tributaria principal o en el marco de la obligación a cuenta.” (“Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en el Derecho tributario”, I, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* nº 94/1997, p. 176)

personas e con diferentes contenidos. Así es que en la responsabilidad tributaria, como ya quedó claro, el incumplimiento de un deber aparece como hipótesis para la atribución de responsabilidad. Merece atención especial que la persona a que dice respecto la norma de responsabilidad puede ni mismo quedarse responsable, conforme su conducta frente al deber implícito y original que le es impuesto.

La expresión “tercero responsable”, pues, induce a un error de perspectiva, pues restringe el análisis al llamar atención apenas para el consecuente de la norma y para el momento en que ya configurada la responsabilidad, dificultando la visualización del deber de colaboración y del momento en que su sujeto pasivo aún no se caracteriza como responsable.

b) ¿Es útil la tradicional pregunta sobre si los terceros son sujetos pasivos?

El sustituto y el responsable acostumbran ser analizados en la temática del sujeto pasivo de la relación tributaria, conforme señala PARLATO ⁶⁵⁹y se puede ver en los manuales de Derecho Tributario en general.

La LGT considera sujetos pasivos solamente el contribuyente y el sustituto, los cuales deben cumplir la obligación tributaria principal.⁶⁶⁰ La *Lei Geral Tributária* portuguesa (LGTP), diferentemente, define el sujeto pasivo como la persona que está vinculada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente, sustituto o responsable⁶⁶¹ y el *Código Tributário Nacional*

⁶⁵⁹ PARLATO. Il repsonabile ed il sostituto d'imposta. In: AMATUCCI. Op. cit., p. 880.

⁶⁶⁰ Ley General Tributaria (LGT): “Artículo 36. Sujetos pasivos: contribuyente y sustituto del contribuyente. 1. Es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la Ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo...”

⁶⁶¹ LGTP: “Artigo 18.º Sujeitos... 3. O sujeito passivo é a pessoa singular ou colectiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao

brasileño (CTN), por su vez, define como sujeto pasivo de la obligación tributaria las personas obligadas al pago de tributo o penalidad pecuniaria y establece solamente dos categorías: el contribuyente y el responsable⁶⁶², alcanzando éste también el “responsável por substituição”.

La doctrina española ocupase en discutir el acierto o no de tal clasificación, especialmente si el responsable es o no sujeto pasivo, eventualmente destacando el acierto de la LGT al restringir tal categoría solamente al contribuyente y al sustituto.⁶⁶³ Todavía, como ya advertía BERLIRI, sujeto pasivo es cualquier titular de una situación pasiva; importante es caracterizar cada situación.⁶⁶⁴

LAGO MONTERO critica el tratamiento que la LGT ha dado a la materia: “Hemos definido ya a las prestaciones tributarias e inherentes a la aplicación de los tributos como el conjunto de prestaciones objeto de deberes y obligaciones consistentes en un dar, hacer, no hacer o soportar que el administrado ha de satisfacer a la Administración tributaria o a otros administrados con motivo de la aplicación de los tributos. Sujetos pasivos de estas prestaciones no pueden ser otros que los llamados a satisfacerlas, es decir, aquellos sujetos a los que el ordenamiento jurídico sitúa en el deber u obligación de realizar una prestación ante una Administración Tributaria, o un administrado sujeto activo de la

cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável.”

⁶⁶² CTN: “Art. 121. Sujeito passivo d obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II – responsável quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.”

⁶⁶³ Ya respecto la LGT de 1963, DE LA HUCHA CELADOR destacaba que, si no es un sujeto pasivo de la obligación tributaria, a lo mejor es un deudor tributario juntamente con el contribuyente y con el sustituto. (Idem, I, p. 173)

⁶⁶⁴ BERLIRI. Op. cit., p. 329/330.

misma, a los que el ordenamiento jurídico sitúa en el poder-deber de exigirla. Toda prestación ha de tener un sujeto activo y un sujeto pasivo. El obligado a prestar, el que debe satisfacer la prestación, el compelido a realizar la prestación que sea objeto del deber o de la obligación, es el sujeto pasivo. El destinatario de la prestación, la Administración o administrado que pueda y deba exigirla, es el sujeto activo de la misma. A nuestro juicio, este planteamiento no puede oscurecerse por el estrecho manejo que del concepto de sujeto pasivo realiza en ocasiones la Ley General Tributaria. Este texto legal, al regular el sujeto pasivo en el capítulo III del título II –los tributos–, permite acoger un concepto amplio y un concepto reducido –demasiado reducido a nuestro entender– de sujeto pasivo. Señala el art. 30 LGT que ‘es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que según la Ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias...’. Si interrumpimos aquí la lectura del precepto, que no termina en esta coma, nos encontramos un concepto al que pocas objeciones podríamos realizar. Pero el precepto continúa añadiendo detrás de la coma ‘sea como contribuyente o como sustituto del mismo’, estrechando así, de manera notable, el ámbito del sujeto pasivo. El estrechamiento es acertado si el legislador está pensando en la prestación tributaria material o principal, que, efectivamente, no puede tener otros sujetos pasivos que los dos que se indican: contribuyente y sustituto. Pero si ésta era la intención del legislador, redactó mal el precepto en su primer inciso, pues debió referir el sujeto pasivo a la prestación tributaria material o principal y no a las prestaciones en general.”⁶⁶⁵

Así también FERREIRO LAPATZA, para quién “... el texto del art. 36 L.G.T. destaca por su carácter tautológico y pleonástico...; es en buena parte erróneo por contradictorio; y es en buena parte inútil.” Y añade que es erróneo porque “la obligación del sustituto no nace del hecho imponible sino de otro

⁶⁶⁵ LAGO MONTERO, José Maria. La sujeción..., p. 53/54.

presupuesto de hecho... por lo que la obligación del sustituto no es la obligación tributaria principal sino otra”.⁶⁶⁶ Y, como LAGO, LAPATZA destaca con claridad que toda obligación tiene su sujeto pasivo específico: “La Ley puede atribuir a contribuyentes, sustitutos y responsables otras obligaciones con un objeto –la prestación debida– distinto de la cantidad debida como tributo. Y puede atribuir estas otras obligaciones a otras personas. Y puede atribuir otras obligaciones a otras personas (p. ej., la obligación de llevar contabilidad a un empresario que no obtiene renta alguna de su empresa). Todos ellos son sujetos pasivos, claro está, de estas otras obligaciones que no tienen por objeto el pago de la cantidad debida como tributo. Por ello, la regulación conjunta de los sujetos pasivos sólo puede ser clara y coherente si tiene suficientemente en cuenta las diferentes situaciones subjetivas a que se refiere y no... si se está pensando en una ‘relación jurídico-tributaria compleja’ que engloba todas ellas.”⁶⁶⁷

JOSÉ CASALTA NABAIS considera que “sujeito passivo (lato sensu) da relação fiscal é toda e qualquer pessoa... a que a lei imponha o dever de efectuar uma prestação tributária, seja a prestação de imposto, sejam as prestações correspondentes às múltiplas e diversificadas obrigações acessórias”,⁶⁶⁸ entendidas estas como las obligaciones o deberes “de natureza declarativa ou comunicativa” o “contabilística”, es decir, los deberes formales.^{669 670}

⁶⁶⁶ FERREIRO LAPATZA, José Juan. Curso de Derecho Financiero Español. 25ª ed. Madrid: Marcial Pons, 2006, p. 409

⁶⁶⁷ FERREIRO LAPATZA, José Juan. Op. cit., p. 410.

⁶⁶⁸ NABAIS, José Casalta. Direito Fiscal... , p. 261.

⁶⁶⁹ El criterio distinto, al que parece, se explica del hecho de no hacer claro de que relación jurídica se habla, si de cualquiera relación relacionada a la tributación o solamente de la relación contributiva, pues, cuando a esta, no hay divergencia en el sentido de que sujeto pasivo es solamente el contribuyente que realiza el hecho imponible.

Las lecciones citadas ya son suficientes para mostrar que no es fecundo el debate genérico sobre se alguien es o no sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria. Tampoco el artificio de distinguir entre un sujeto pasivo natural (el contribuyente) y un sujeto pasivo técnico (otra persona obligada por la ley) parece adecuada, pues incurre en el mismo error.⁶⁷¹

Para que alguna utilidad se pueda coger del análisis de la sujeción pasiva, importa necesariamente verificar, primeramente, de qué relación jurídico-tributaria estamos cuidando, si de la relación contributiva, si de la relación de sustitución tributaria, si de la relación de responsabilidad tributaria, si de la relación que obliga al ciudadano a prestaciones formales.

Además, mismo las situaciones que parecen unitarias necesitan que sus diversos momentos y normas sean considerados de modo autónomo. Cuidando de la responsabilidad tributaria, *e.g.*, la misma persona puede ser, de un lado, frente a la Hacienda, sujeto pasivo de un deber de no hacer un registro inmobiliario sin la prueba de pago de los tributos respectivos y sujeto pasivo de una obligación de pagar cantidad equivalente al tributo en el supuesto de haber infringido aquel primero deber cuando además ocurra el incumplimiento por el

⁶⁷⁰ En el Derecho brasileño la expresión “obrigações acessórias” también se refiere a los deberes formales.

⁶⁷¹ A nosotros no parece de buena técnica hablar de un sujeto pasivo natural. Mismo el contribuyente es sujeto pasivo por fuerza de la ley. No estamos de acuerdo con la doctrina de ALONSO GONZALEZ: “La clave de la cuestión parece centrarse en la realización del hecho imponible. Quien lo realiza es sujeto pasivo con toda la preñitud que este término transmite (...). Este es el sujeto pasivo natural, el contribuyente. En los demás casos, cuando la extensión de la obligación de pago se hace por voluntad de la ley como excepción a la regla general y recae sobre sujetos no realizadores del hecho imponible nos hallamos ante sujetos pasivos técnicos en cuanto sirven a la técnica fiscal, son instituidos como deudores por conveniencia de ésta, aunque carecen de la capacidad económica que se quiere gravar. En los sujetos pasivos técnicos se detecta una mixtura de funciones: la función deudora y la función colaboradora, de forma que a la vez son sujetos pasivos y colaboradores de la Administración. Esta mezcla de funciones es su característica definitoria.” Op. cit. 453/454.

contribuyente, bien como, de otro lado, frente al contribuyente, sujeto activo de una pretensión de resarcimiento en el caso de haber realizado el pago.

LAGO MONTERO, por esto, analiza aisladamente los sujetos pasivos de la prestación tributaria material o principal, los sujetos pasivos de las prestaciones cautelares (de anticipación de ingresos, de garantías personales y de garantías reales), los sujetos pasivos de las prestaciones accesorias (de satisfacer intereses de demora, de satisfacer recargos, de satisfacer sanciones), los sujetos pasivos de las prestaciones formales y, por fin, los sujetos pasivos de las prestaciones entre administrados.⁶⁷²

Solamente de este modo, especificando cada deber-ser, es que es posible hacer un trabajo útil de análisis de las respectivas normas jurídicas, identificando, además, no sólo sus sujetos activo y pasivo como sus particulares objetos y demás rasgos que les sean peculiares y inherentes.

Así se podrá, por ejemplo, demostrar el equívoco de la noción de que, en la sustitución tributaria, habría la sustitución del sujeto pasivo normal de la relación tributaria por otro, como afirma FANTOZZI.⁶⁷³ Como destaca PARLATO, no hay sustitución de situación o relación jurídica; lo que ocurre es el desvío del efecto jurídico de la relación tributaria.⁶⁷⁴

⁶⁷² LAGO MONTERO, José Maria. La sujeción...

⁶⁷³ FANTOZZI. Op. cit., p. 331.

⁶⁷⁴ PARLATO. 2001, p. 882/883.

3. LAS MÚLTIPLES OBLIGACIONES INHERENTES A LAS POSICIONES DEL SUSTITUTO Y DEL RESPONSABLE Y SU NATURALEZA NO CONTRIBUTIVA

Tanto el sustituto como el responsable tributario asumen posiciones que pueden originar una serie de relaciones jurídicas, ora con el Estado, ora con el contribuyente. En estas relaciones podrán ellos estar tanto en el polo pasivo como en el polo activo.

Al sustituto tributario, por ejemplo, es común que la ley le atribuya la prerrogativa de retener del contribuyente o de exigir del mismo el montante del tributo. Tratase de relación en que el sustituto es sujeto activo y el contribuyente sujeto pasivo, obligado a soportar la retención o a pagar al sustituto. Más adelante, el sustituto es sujeto pasivo de la obligación de hacer el pago de los valores retenidos o exigidos, relación en que el Estado figura como sujeto activo. No haciendo el pago, puede que sea sujeto a la ejecución patrimonial. Aún puede ocurrir que el sustituto tenga la pretensión de que el contribuyente le haga el resarcimiento cuando haya hecho el pago sin previa retención ni exigencia del valor del tributo, siendo que el sustituto, entonces, es sujeto activo de la relación en que el sujeto pasivo es el contribuyente.

En cuanto al responsable, primero es sujeto pasivo ante el Estado de una relación que tiene como objeto alguna actuación de impedir o corregir el incumplimiento de obligación de prestar tributo por el contribuyente. Como ya se ha dicho, estos deberes pueden versar respecto a elaboración de declaraciones cuanto a sus propios negocios o rendimientos, a la prestación de informaciones cuanto a otras personas, a la buena administración fiscal de una empresa, a la representación diligente cuanto a las obligaciones tributarias de los representados, al cuidado con la regularidad fiscal cuanto a bienes o empresas adquiridos etc. La segunda relación tiene el incumplimiento de los

deberes formales como presupuesto de hecho. Su sujeto pasivo es la persona que tenga incumplido sus deberes formales, mientras el sujeto activo es el Estado. Su objeto es la obligación de pagar cantidad equivalente al tributo debido por el contribuyente. Es una obligación del responsable que tiene como condición el incumplimiento de la prestación tributaria por el contribuyente, evento este normalmente futuro e incierto. En esta relación, el sujeto pasivo ya aparece como verdadero “responsable tributario”, pues el presupuesto de la responsabilidad ya habrá ocurrido. El incumplimiento por el responsable de la obligación de pagar el tributo en el supuesto del incumplimiento por el contribuyente impone, para el responsable, la sumisión a la ejecución patrimonial. La tercera relación también es inherente al instituto de la responsabilidad tributaria. Es una relación que tiene como presupuesto de hecho el efectivo pago del tributo por el responsable y como objeto el resarcimiento cuanto al montante soportado. El “responsable” aparece, en esta relación, no más como sujeto pasivo, sino como sujeto activo, con la pretensión al resarcimiento. Sujeto pasivo, por su vez, será ahora el propio contribuyente que, omiso, haya sido beneficiado por el pago realizado por el responsable.

a) Las obligaciones de hacer

En los supuestos de sustitución y de responsabilidad son establecidas obligaciones formales para tales personas. La norma de sustitución lo hace de modo expreso; la de responsabilidad, por veces expresamente y por veces de modo implícito.

Lo que se busca del sustituto es que cumpla su obligación, cuyo objeto normalmente es el de retener el tributo debido por el contribuyente y de transferir los valores a la Hacienda, haciendo el pago en nombre del contribuyente. El sustituto actúa, entonces, como un intermediario entre el contribuyente y la Hacienda, usando su ascendencia relativamente al

contribuyente para hacer que el tributo sea pagado con el dinero del propio contribuyente.

El objetivo del legislador, en la sustitución, por lo tanto, es que el sustituto colabore con la recaudación, practicando actos que lleven al pago del tributo. No se trata de que haga el pago con sus propios recursos, ni que soporte la carga tributaria. Lo que se quiere es que cumpla obligaciones formales como una especie de auxiliar del Fisco, ejerciendo prerrogativas junto al contribuyente sustituido (retención, exigencia del valor del tributo) que lleven a buen término la recaudación.

Cabe al sustituto, pues, cumplir sus obligaciones formales, con lo que evita cualquier consecuencia negativa, cualquier carga sobre su propio patrimonio. Si el sustituto hace lo que la ley determina, nada más se le exigirá que la colaboración formal o instrumental, normalmente retener y recaudar. Es que siempre le estará asegurada la retención o resarcimiento, lo que es inherente a la figura de la sustitución, bajo pena de violación a los principios de la capacidad contributiva y de la razonabilidad.

También del dicho responsable tributario lo que se busca no es propiamente que sea garante de la obligación tributaria, es decir, que responda con su propio patrimonio para la satisfacción de la deuda tributaria.

En efecto, los supuestos de responsabilidad traen de modo expreso o implícito alguna obligación formal cuyo incumplimiento, esto sí, puede generar la verdadera responsabilidad.

El responsable, por tanto, en un primer momento, aún no tiene responsabilidad ninguna, aún no es ningún garante. El responsable, al empezar, es apenas un obligado a una prestación de rango formal. Así es que se exige de los notarios, por ejemplo, que pidan las comprobaciones de pago de tributos a

aquellos que hacen negocios inmobiliarios. Así es que se exige de los socios que tengan diligencia en la gestión tributaria de sus empresas. Así es que se exige de los adquirentes de inmuebles que verifiquen la situación tributaria de los mismos y exijan de los vendedores la comprobación de regularidad fiscal.

Cabe a estas personas, entonces, el cumplimiento de tales obligaciones formales, con lo que jamás llegarán a ser propiamente responsables por la deuda tributaria. Actuando conforme a la ley, cumpliendo los deberes de colaboración que ésta les impone, no asumirán, en verdad, ninguna responsabilidad.

De ahí que, en este primer momento, ni mismo es exacto llamar a tales sujetos pasivos de responsables, pues la responsabilidad no ha surgido y, muy probablemente, no venga a surgir.

b) Las obligaciones de garantía personal

El párrafo 3º del artículo 113 del CTN brasileño dijo que “A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.” Lembrese que “obrigação acessória” en el Derecho Tributário brasileño es la obligación formal. IVES GANDRA DA SILVA MARTINS destaca que las obligaciones formales establecidas por la ley deben ser cumplidas, “tendo a obrigação formal e acessória de fazer ou não fazer a potencialidade de, no descumprimento, tornar-se obrigação principal”.⁶⁷⁵

La doctrina acostumbra ser muy crítica con este párrafo comentado. HUGO DE BRITO MACHADO y CELSO RIBEIRO BASTOS, por ejemplo,

⁶⁷⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Obrigações Acessórias Tributárias e a Disciplina Jurídica da Concorrência. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord). Princípios e Limites da tributação. São Paulo: Quartier Lain, 2005, p. 672.

subrayan que, en verdad, no hay ninguna conversión propiamente. Lo que ocurre es que el incumplimiento de la obligación formal puede implicar, por fuerza de ley, presupuesto de multa, considerada por el CTN un tipo de obligación tributaria principal.⁶⁷⁶

La jurisprudencia brasileña es muy clara en este sentido: “1. A obrigação acessória, quando inobservada, nos termos do arts. 113, §§ 2º e 3º e 115 do CTN, torna-se obrigação principal, em relação à multa pecuniária, seguindo a natureza jurídica dos tributos e sujeita aos mesmos dispositivos aplicáveis.”⁶⁷⁷ “4. O § 3º do artigo 113 do CTN dispõe que o descumprimento de uma obrigação acessória pode gerar a aplicação de uma penalidade pecuniária que, por sua vez, se consubstancia em uma obrigação principal.”⁶⁷⁸ “... clara é a disposição do § 3º do art. 113 do CTN, de que a sua inobservância converte-a em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária, o que significa dizer que a sanção imposta ao inadimplente é uma multa que, como tal, constitui uma obrigação principal, sendo exigida e cobrada através dos mesmos mecanismos aplicados ao tributo.”⁶⁷⁹

⁶⁷⁶ “Na verdade o inadimplemento de uma obrigação acessória não a converte em obrigação principal. Ele faz nascer para o fisco o direito de constituir um crédito tributário contra o inadimplente, cujo conteúdo é precisamente a penalidade pecuniária, vale dizer, a multa correspondente.” (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 30ª ed. Malheiros, 2009, p. 123); “Não há que falar-se em conversão da obrigação acessória em principal, mas sim em sanção. Contudo, a intenção do texto é tão manifesta que acaba por relevar esse pectado de ordem lógica. É que resulta claro que o que o legislador quis deixar certo é que a multa tributária, embora não sendo, em razão da sua origem, equiparável ao tributo, há de merecer o mesmo regime jurídico previsto para sua cobrança. O direito tem estas liberdades, que não precisam ser objeto de escândalo.” (BASTOS, Celso Ribeiro. In MARTINS, Ives Gandra da Silva. Comentários ao Código Tributário Nacional, vol. 2. Ed. Saraiva, 1998, p. 148)

⁶⁷⁷ STJ, 2ª T., REsp 837.949/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, abr/2009.

⁶⁷⁸ STJ, 2ª T., REsp 1012203/ES, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, mar/08.

⁶⁷⁹ TRF4, 1ª T., AgRegAI 2001.04.01.089739-6/RS, Rel. Des. Fed. Maria Lúcia Luz Leiria, mai/02.

Todavía, no solamente la pena pecuniaria puede resultar del incumplimiento de obligaciones formales. En algunos supuestos, lo que resulta ni mismo tiene carácter sancionador. Refiero a las hipótesis en que al incumplimiento de una obligación de hacer o mismo de pagar corresponde no una penalidad, sino la condición de garante por la satisfacción de la deuda tributaria ajena.⁶⁸⁰ Es justo lo que ocurre en la sustitución y en la responsabilidad tributaria, independientemente de haber o no el derecho de resarcimiento.

Así, el incumplimiento de las obligaciones formales de colaboración con la Hacienda es que constituye el presupuesto de hecho que genera otra obligación, la de hacer el pago con sus propios recursos o soportar la ejecución.

En este punto, hay que tener cuidado. El presupuesto de hecho de la sustitución tributaria es siempre una situación lícita como, por ejemplo, el pago de valores a otra persona. Esto es que genera la obligación de retener o exigir y, en seguida, hacer el pago con el dinero del contribuyente. El deber de hacer el pago con sus propios recursos, lo que no es lo normal ni es deseable, es que tiene como presupuesto una situación ilícita, cual sea, el incumplimiento del deber formal de retención o de previa exigencia del valor del tributo del contribuyente. Lo mismo ocurre en la responsabilidad. A alguien se impone, por ejemplo, una obligación de celo o de información y sólo su incumplimiento –que es un ilícito– es que genera la posición propiamente de garante por la

⁶⁸⁰ Aún que la responsabilidad tenga como presupuesto una infracción a un deber de colaboración, el instituto de la responsabilidad no tiene finalidad represiva. Cuanto a la cuestión de la imposibilidad de extensión de la responsabilidad a las sanciones por infracciones cometidas por el contribuyente y a las previsiones de extensión en los supuestos en que el propio responsable tenga participado de la infracción, mire las importantes lecciones de la doctrina española respecto la responsabilidad en la segunda parte de esta tesis, incluso las notas al pie de página.

deuda. A lo mejor, es en este segundo momento que surge para el tercero la obligación de satisfacer, ello propio, la deuda tributaria ajena.

No hay duda que el sustituto y el responsable no son llamados a satisfacer como contribuyentes; lo son, esto si, como garantes del crédito tributario. Es que estas personas responderán con sus patrimonios cuando incumplan sus propias obligaciones de colaboración. Es decir, lo incumplimiento de la obligación de colaboración genera la relación de garantía, por disposición legal. No hay lugar para una responsabilidad objetiva⁶⁸¹ o para una simple confusión entre contribuyente y responsable como si los dos pudieran estar en el pólo pasivo de la relación contributiva.⁶⁸²

La sustitución y la responsabilidad preséntanse, por lo tanto, al fin y al cabo, como garantías personales del crédito tributario.⁶⁸³ Es que las respectivas leyes, por regla general, no afectan determinado bien a la satisfacción del crédito; afectan, esto si, determinadas personas, las cuales tendrán que responder con la totalidad de sus patrimonios. GUERRA REGUERA destaca

⁶⁸¹ ÁLVAREZ MARTÍNEZ ha saludado la nueva LGT (2003), cuya redacción del art. 43, b, deja claro que la responsabilidad de los administradores de personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de éstas que se encuentren pendientes en el momento del cese, ocurre "siempre que no hubieran hecho lo necesario par asu pago o hubieren adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago." Dicho autor subraya que esto dispositivo ha establecido una hipótesis de responsabilidad de "incuestionable naturaleza culposa", separándose del carácter que entendía objetivo de la misma responsabilidad en la LGT anterior (1963). Op. cit., p. 140.

⁶⁸² STF, RE 562.276.

⁶⁸³ No es correcto comprenderlas como especies de fianza, aunque legal, pues la sustitución y la responsabilidad tributarias son institutos jurídicos específicos de derecho tributario. Advirta GUERRA REGUERA: "Téngase en cuenta que en la fianza, aunque sea legal, siempre está presente la aquiescencia, la aceptación, la voluntad afirmativa del fiador. No hay fianza sin voluntad. En la responsabilidad tributaria no; en sentido estricto, la voluntad del responsable es un elemento que no presenta la menor relevancia. Es más, en la práctica, nadie quiere ser responsable del tributo... En efecto, es la realización de un presupuesto de hecho marcado por la Ley la que desencadena el nacimiento de su obligación. Por consiguiente, de alguna manera, se puede decir que fiador se es siempre por voluntad propia y, responsable, contra la propia voluntad." Op. cit. p. 266.

que la naturaleza de garantía personal de la responsabilidad tributaria al decir que "es un instrumento de garantía. ... es una garantía en el sentido técnico y preciso de la expresión. Por garantía en sentido técnico... entendemos una facultad o derecho atribuido al acreedor que se yuxtapone al crédito para fortalecer su correcto desenlace, posibilitándole dirigirse contra unos bienes señalados en atención a las cualidades de una persona –garantía personal– o contra unos bienes definidos directamente –garantía real–. Precisamente en estos términos y con esta finalidad ha diseñado el legislador la figura del responsable. Con la responsabilidad tributaria se declara, junto a la sujeción del patrimonio del deudor principal que ya viene dado *ex* artículo 1.911 del Código Civil, la sujeción del patrimonio del responsable, es decir, el patrimonio de otro sujeto determinado y definido por Ley."⁶⁸⁴ También ARIAS ABELLÁN afirma: "entendemos que son garantías personales aquellas e las cuales se confiere al acreedor un derecho de naturaleza personal que se dirige hacia la misma persona del deudor o hacia la de un tercero. Pues bien, partiendo de este concepto de garantía personal se puede afirmar que la responsabilidad tributaria lo es, en relación al crédito tributario. Es decir, la responsabilidad tributaria es una garantía personal en sentido estricto."⁶⁸⁵

Las leyes ponen como consecuencia del incumplimiento de las obligaciones de colaboración, el surgimiento de la obligación de pago para otra persona, que pasa a ser también un deudor y responsable por la deuda.

Mírase que, aunque el presupuesto sea una infracción, un ilícito, el cobro contra el responsable aún depende de que el tributo no haya sido pagado por el contribuyente y su montante es el del tributo impagado.

⁶⁸⁴ GERRA REGUERA, Manuel. Op. cit., p. 260/261.

⁶⁸⁵ ARIAS ABELLÁN, M^a Dolores: "El estatuto jurídico del responsable del tributo en el derecho español", Civitas Revista Española de Derecho Financiero nº 42/1984, p. 182.

De esto, puede deducirse que el intento del legislador es garantizar el pago del tributo y no punir al responsable tributario. Si no fuera así, la obligación del responsable no estaría condicionada a la pendencia de la deuda tributaria, sino sería debida paralelamente a la prestación tributaria.⁶⁸⁶

GIANNINI decía que la responsabilidad sólo se configura “en la medida en que el incumplimiento de las obligaciones inherentes a su gestión haya irrogado un perjuicio al crédito del ente público” y que su objeto será “no la prestación del impuesto, sino el resarcimiento del daño causado por su culpa”.⁶⁸⁷

⁶⁸⁶ GUERRA REGUERA advierte para la indebida “propensión a la utilización” de la responsabilidad “para reprimir conductas lesivas de intereses generales” y enseña: “Este hecho, a nuestro entender, genera numerosos problemas. En primer lugar, no sólo en el plano expositivo sino también en importancia, al colocar junto al infractor sancionado un responsable, el sistema sancionador, por principio, pierde su capacidad represiva. Porque en efecto, si la sanción es pagada por el infractor principal, la participación queda impune, pues al ser castigada con la responsabilidad –obligación accesoria–, se extingue con el cumplimiento del deudor principal. En consecuencia, una conducta merecedora de reproche queda a salvo. Pero el desequilibrio y la distorsión que se puede llegar a generar se aprecia con más claridad en el supuesto de que el infractor principal no pague y lo haga el responsable. En este caso, dejando a un lado que dicho responsable asumiría unas sanciones previstas para otro sujeto cuya actuación fue más grave –pues es el infractor principal–, debemos poner de relieve que si su acción de regreso prospera y se hace efectiva, volverá a quedar impune su conducta que, insistimos, merece una medida represiva; si por el contrario no prospera el reebolso, la situación es aún peor pues queda impune la conducta del infractor principal.” Op. cit., p. 270.

⁶⁸⁷ GIANNINI. Op. cit., p. 103: “... todos los representantes legales del sujeto impositivo, sea éste una persona física incapaz o un ente colectivo, y, por tanto, los tutores, curadores, administradores, liquidadores, etc., son personalmente responsables del cumplimiento preciso y oportuno de las obligaciones tributarias establecidas para el propio sujeto, e incurrir, por tanto, en caso de transgresión, en las sanciones correspondientes, tanto penales como administrativas. Y como estas últimas (recargos, penas pecuniarias) consisten en el pago de una suma de dinero, los mencionados representantes, a los que sea imputable la transgresión, contraen frente a la Hacienda una deuda personal, que están obligados a satisfacer con todos sus bienes. Pero en lo que respecta a la obligación principal del sujeto impositivo, consistente en el pago del tributo, el representante legal no queda obligado a hacer frente a ella con sus propios medios, sino exclusivamente con los del representado, porque la deuda impositiva no es una deuda suya sino una deuda de aquél únicamente. [...] La responsabilidad del representante por la deuda impositiva sólo puede configurarse con un carácter distinto en la medida en que el incumplimiento de las obligaciones inherentes a su gestión haya irrogado un perjuicio al crédito del ente público, un cuya hipótesis la obligación del representante tendrá por objeto, no la prestación del impuesto, sino el resarcimiento del daño causado por su culpa, y cuya cuantía no

Es decir, el responsable, que no es titular de la capacidad contributiva, no realiza pago en concepto de tributo o de multa, sino en concepto de garantía a la Hacienda, aún que por haber causado, con su infracción al deber de colaboración, el no pago del tributo por el contribuyente.

c) Las prerrogativas y el derecho de resarcimiento de cara al contribuyente

Puede ocurrir que el sustituto tenga que hacer el pago del tributo sin que tenga previamente realizado la retención del montante correspondiente ni exigido del contribuyente el respectivo valor. Es decir, es posible que en alguna hipótesis el sustituto haga el pago con sus propios recursos financieros.

En el caso del responsable, hacer el pago con sus propios recursos es la regla general, ya que no es obligado en carácter originario, sino solamente por derivación, lo que ocurre cuando el contribuyente ha incumplido su obligación tributaria y es declarado fallido.

En las dos situaciones –la del sustituto y la del responsable que soporten el tributo con sus recursos propios–, es cierto que la carga tributaria habrá recaído en persona distinta de aquella cuya capacidad contributiva ha sido revelada por el hecho imponible, es decir, habrá recaído en persona que no es el contribuyente. El sustituto y el tercero son colaboradores de la Hacienda, cada cual a su modo.

Así es que se reconoce a ambos el derecho de regreso, que es la posibilidad de buscar del contribuyente el montante del tributo soportado. Y ello por que quién tiene la obligación de soportar la tributación en su patrimonio es el contribuyente, no los terceros. Entonces, cuando el tercero

ha de identificarse necesariamente con el importe total del impuesto, sino tan sólo con aquella parte del mismo que el ente público no haya podido recaudar como consecuencia de ese culposo comportamiento.”

paga, se le reconoce el derecho de resarcimiento ante el contribuyente.⁶⁸⁸ Y esto aunque la ley no disponga expresamente en este sentido.⁶⁸⁹

En la relación de resarcimiento, el sustituto o el responsable figuran como sujetos activos y el contribuyente como sujeto pasivo. Es cierto que tal relación ocurre entre particulares, todavía en razón de la tributación. De ahí que sí interesa al derecho tributario y debe ser analizada bajo la perspectiva de los institutos de la sustitución y de la responsabilidad y bajo los principios inherentes a la tributación.⁶⁹⁰

Más adelante, en la Parte V de esta tesis, cuando cuidamos de la técnica normativa y de la dinámica jurídica de los institutos de la sustitución y de la responsabilidad tributaria, analizamos más a fondo el derecho al resarcimiento de cada uno.

d) El carácter no contributivo de las obligaciones del sustituto y del responsable tributarios

La sustitución y la responsabilidad tributarias son relaciones establecidas en razón de la tributación y al servicio de la simplificación y facilitación de la recaudación y fiscalización tributarias, así como de la garantía del crédito.

⁶⁸⁸ GIANNINI ya decía que el derecho de regreso es inherente a la satisfacción de deuda ajena. Op. cit., p. 135.

⁶⁸⁹ Ya decían de la falta de necesidad de ley expresa GIANNINI, op. cit., p. 135; . MICHELL, op. cit., p. 142; y JARACH, op. cit. p. 185.

⁶⁹⁰ Así, no concordamos con ARIAS ABELLÁN cuando dice que "sea cual fuere el derecho de regreso utilizado por el responsable, lo cierto es que las relaciones que se establecen entre él y el sujeto pasivo son de carácter privado". Vil. ARIAS ABELLÁN, M^a Dolores: "El estatuto jurídico del responsable del tributo en el derecho español", *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* n^o 42/1984, p. 198. El derecho al resarcimiento es inherente a la figuras de la sustitución y de la responsabilidad, son parte de su régimen jurídico, constituyendo una prerrogativa del "tercero" que paga deuda ajena. Entonces, el resarcimiento tiene fundamento en el propio derecho tributario.

No son establecidas con vista a obligar alguien a contribuir. El sustituto y el responsable no son puestos en estas relaciones porque tengan capacidad contributiva, porque deban contribuir con recursos propios para los gastos públicos. Su fundamento, como ya se ha visto, no está en el deber fundamental de pagar tributos.

Diferentemente, la sustitución y la responsabilidad buscan de sus particulares sujetos pasivos –el sustituto y el responsable– una colaboración para la buena recaudación de los tributos, colaboración esta de carácter formal o instrumental.

Las obligaciones impuestas a los sustitutos y responsables tienen carácter instrumental, ciertamente formal. A su incumplimiento, a su vez, corresponde la obligación de pago como garante por la deuda. No tienen, en ningún caso, obligaciones de carácter contributivo, pues éstas son exclusivas de los contribuyentes.

En efecto, lo que se quiere del sustituto y del responsable es que contribuyan para viabilizar la recaudación más sencilla, para mejorar la fiscalización, para evitar la evasión. Esto con base en el principio de la practicabilidad de la tributación y en el deber de todos de colaborar con la Administración Tributaria, bajo previsión legal, sin afronta al principio de la capacidad contributiva y resguardados los principios de la razonabilidad y de la proporcionalidad.

PARTE V

LA TÉCNICA NORMATIVA DE LA SUSTITUCIÓN Y DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIAS

1. LOS PRECEPTOS Y LAS NORMAS DE SUSTITUCIÓN Y DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIAS

Los dispositivos legales son los textos de los artículos de ley, sus respectivos párrafos y apartados. Las normas jurídicas son los deberes-ser que advienen de las hipótesis y prescripciones constantes expresa o implícitamente de los dispositivos de ley o mismo de los principios del sistema.

Los dispositivos legales son fuentes del derecho; las normas son el propio contenido deontológico del derecho. Los dispositivos son objeto de la interpretación para la determinación de las normas jurídicas a cumplir.

Importa tener en cuenta que no se puede confundir texto o precepto legal, de un lado, con norma, de otro. No necesariamente a un precepto corresponderá una norma y viceversa. Hay preceptos de los que se extraen diversas normas y hay normas que se construyen por la combinación de diferentes preceptos. HUME enseña: “Normas não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos. Daí se afirmar que os dispositivos se constituem no objeto da interpretação; e as normas, no seu resultado. O importante é que não existe correspondência entre norma e dispositivo, no sentido de que sempre que houver um dispositivo haverá uma norma, ou sempre que houver uma norma deverá haver um dispositivo que lhe sirva de suporte. [...] Em outras hipóteses, há apenas um dispositivo, a partir do qual se constrói mais de uma norma. Bom

exemplo é o exame do enunciado prescritivo que exige lei para a instituição ou aumento de tributos, a partir do qual pode-se chegar ao princípio da legalidade, ao princípio da tipicidade, à proibição de regulamentos independentes e à proibição de delegação normativa. [...] Noutros casos há mais de um dispositivo, mas a partir deles só é construída uma norma. Pelo exame dos dispositivos que garantem a legalidade, a irretroatividade e a anterioridade chega-se ao princípio da segurança jurídica. Dessa forma, poder haver mais de um dispositivo e ser construída uma só norma.”⁶⁹¹

No es por otra razón que RICARDO GUASTINI combate la “crença difusa segundo a qual entre normas e formulações de normas haveria correspondência bi-unívoca”. Advierte que “se trata de uma crença falaz, não se dá correspondência bi-unívoca entre disposições e normas”. Y pone las razones: “(1) Em primeiro lugar, toda disposição é (mais ou menos) vaga e ambígua, de um tal modo que tolera diversas e conflitantes atribuições de significado. [...] (2) Em segundo lugar, mesmo pondo à parte as controvérsias e dúvidas interpretativas, muitas disposições – talvez todas as disposições – têm um conteúdo de significado complexo: exprimem não apenas uma única norma, mas sim uma multiplicidade de normas associadas. [...] (3) Em terceiro lugar, pode acontecer (embora raramente) que duas disposições sejam perfeitamente sinônimas, que uma seja mera reiteração da outra; nestes casos, a duas disposições corresponde uma só norma.”⁶⁹²

Las normas, pues, advienen como resultado de la interpretación de los dispositivos legales y con estos no se confunden, tampoco equivalen.⁶⁹³ Cuando

⁶⁹¹ ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 22.

⁶⁹² GUASTINI, Riccardo. Op. cit., p. 34/35.

⁶⁹³ “Normas não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos. Daí se afirmar que os dispositivos se constituem

el operador del derecho se depara con un dispositivo legal, es para determinar la norma aplicable al caso concreto. Ni siempre normas aparecen explícitas en el texto legal. Por veces, están implícitas.

Muchas veces, las normas aparecen *a contrario sensu* o mismo implícitas en los preceptos legales. Aún así, si presentes, tienen la misma normatividad que las normas expresas, vinculando a su destinatario con la misma fuerza. No hay, entre normas expresas y normas implícitas, cualquier distinción posible no que dice respecto al grado de su carácter imperativo.⁶⁹⁴

no objeto da interpretação; e as normas, no seu resultado. O importante é que não existe correspondência entre norma e dispositivo, no sentido de que sempre que houver um dispositivo haverá uma norma, ou sempre que houver uma norma deverá haver um dispositivo que lhe sirva de suporte. Em alguns casos há norma mas não há dispositivo. Quais são os dispositivos que prevêem os princípios da segurança jurídica e da certeza do direito? Nenhum. Então há normas, mesmo sem dispositivos específicos que lhes dêem suporte físico. Em outros casos há dispositivo mas não há norma. Qual norma pode ser construída a partir do enunciado constitucional que prevê a proteção de Deus? Nenhuma. Então, há dispositivos a partir dos quais não é construída norma alguma. Em outras hipóteses há apenas um dispositivo, a partir do qual se constrói mais de uma norma. Bom exemplo é o exame do enunciado prescritivo que exige lei para a instituição ou aumento de tributos, a partir do qual pode-se chegar ao princípio da legalidade, ao princípio da tipicidade, à proibição de regulamentos independentes e à proibição de delegação normativa. Outro exemplo ilustrativo é a declaração de inconstitucionalidade parcial sem redução de texto: o Supremo Tribunal Federal, ao proceder ao exame de constitucionalidade das normas, investiga os vários sentidos que compõem o significado de determinado dispositivo, declarando, sem mexer no texto, a inconstitucionalidade daqueles que são incompatíveis com a Constituição Federal. O dispositivo fica mantido, mas as normas construídas a partir dele, e que são incompatíveis com a Constituição Federal, são declaradas nulas. Então há dispositivo a partir dos quais se pode construir mais de uma norma. Noutros casos há mais de um dispositivo, mas a partir deles só é construída uma norma. Pelo exame dos dispositivos que garantem a legalidade, a irretroatividade e a anterioridade chega-se ao princípio da segurança jurídica. Dessa forma, pode haver mais de um dispositivo e ser construída uma só norma. E o que isso quer dizer? Significa que não há correspondência biunívoca entre dispositivo e norma – isto é, onde houver um não terá obrigatoriamente de haver o outro.” (ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 22/23)

⁶⁹⁴ Vale citar SOUTO MAIOR BORGES al cuidar de princípios implícitos: “O princípio implícito não difere senão formalmente do expreso. Têm ambos o mesmo grau de positividade. Não há positividade ‘forte’ (a expressa) e outra ‘fraca’ (a implícita). Um princípio implícito pode muito bem ter eficácia (= produzir efeitos) muito mais acentuada do que um princípio expreso.” (BORGES, Souto Maior. Princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo, RDT nº 63. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 207)

En efecto, el ordenamiento jurídico a veces se sirve de preceptos que establecen directamente las normas y otras veces de preceptos que establecen directamente la consecuencia de su incumplimiento, quedando la norma de conducta implícita pero fácilmente perceptible por una lectura *a contrario sensu*. Cuando el Código Penal (Ley Orgánica 10/1995), e.g., dispone que “El que matare a otro será castigado, como reo de homicidio, con la pena de prisión de diez a quince años”, trae la norma de conducta “no matar”.

Esto ocurre muchas veces en materia tributaria, justamente cuando el legislador trata de hipótesis de responsabilidad tributaria. Es lo que veremos adelante respecto a los deberes de colaboración en algunos supuestos de responsabilidad: el precepto legal limitase a establecer la consecuencia de una determinada infracción; todavía, el deber de colaboración está implícito y, una vez cumplido, impide la responsabilidad.

Aunque el ideal de seguridad jurídica en su contenido de certeza del derecho pueda decir de la importancia de que las leyes sean expresas cuanto a lo que imponen, tal ocurre en la medida de lo posible. Además, para su validez basta que haya la posibilidad de determinación de las obligaciones y deberes, es decir, basta que se puedan identificar satisfactoriamente sus hipótesis, sujetos y objetos, a pesar de eventual falla de técnica legislativa.⁶⁹⁵

⁶⁹⁵ PAULSEN, Leandro. *Segurança Jurídica, Certeza do Direito e Tributação*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 53 e 55: “A segurança jurídica apresenta um primeiro conteúdo relacionado com a certeza quanto ao direito vigente e aplicável aos casos. Isso porque, antes mesmo de se perquirir quanto à intangibilidade de direitos adquiridos ou mesmo quanto à proteção de direitos, impende que se tenha conhecimento de qual é o direito vigente, de quais são as normas que regem os casos, de modo a que as pessoas possam orientar suas condutas conforme os efeitos jurídicos já estabelecidos para as mesmas, agindo no sentido de buscar determinado resultado jurídico ou mesmo de evitar uma consequência jurídica indesejada. [...] ... a clareza dos dispositivos legais, o grau de determinação exigido para possibilitar às pessoas que compreendam o alcance das normas a que estão sujeitas e para dar efetividade às eventuais reservas legais, constitui um traço da segurança jurídica que diz respeito ao conhecimento e à certeza quanto ao direito vigente.”

En efecto, a menudo los deberes de colaboración no están claros e inequívocos en las leyes. En los dispositivos legales que establecen los presupuestos de hecho de responsabilidad tributaria, los deberes formales de colaboración cuya infracción genera la obligación material de pagar el tributo o soportar su ejecución a menudo están implícitos.

Cuando la LGT prevé, e.g., en su artículo 42.1.a, la responsabilidad solidaria de aquellos que “sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria”, está a decir: las personas no deben causar ni colaborar activamente para la realización de infracciones tributarias. Cuando en el art. 42.2.a prevé la responsabilidad de las personas que “sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria” trae la norma: las personas no deben causar ni colaborar para la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago.⁶⁹⁶ Del

⁶⁹⁶ LGT: Artículo 42. Responsables solidarios. 1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: a) Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción. b) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a anterior, los partícipes o cotitulares de las entidades a que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley, en proporción a sus respectivas participaciones respecto a las obligaciones tributarias materiales de dichas entidades. c) Las que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio. La responsabilidad también se extenderá a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar. Cuando resulte de aplicación lo previsto en el apartado 2 del artículo 175 de esta Ley, la responsabilidad establecida en este párrafo se limitará de acuerdo con lo dispuesto en dicho artículo. Cuando no se haya solicitado dicho certificado, la responsabilidad alcanzará también a las sanciones impuestas o que puedan imponerse. Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable a los adquirentes de elementos aislados, salvo que dichas adquisiciones, realizadas por una o varias personas o entidades, permitan la continuación de la explotación o actividad. La responsabilidad a que se refiere el primer párrafo de esta letra no será aplicable a los supuestos de sucesión por causa de muerte, que se regirán por lo establecido en el artículo 39 de esta Ley. Lo dispuesto en el primer párrafo de esta letra no será aplicable a los adquirentes de explotaciones o actividades económicas pertenecientes a un deudor concursado cuando la adquisición tenga lugar en un procedimiento concursal. 2. También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando

mismo modo en su artículo 43, b, la responsabilidad subsidiaria de los administradores de personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades “siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieren adoptado acuerdos o medidas causantes del impago” contiene “a contrario sensu”, la norma de conducta: los representantes de personas jurídicas que hayan cesado en su actividad deben hacer lo necesario para el pago de las obligaciones tributarias devengadas de éstas que se encuentren pendientes en el momento del cese y no adoptar acuerdos o medidas causantes de impago.⁶⁹⁷

procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades: a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria. b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo. c) Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía. d) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos. 3. Las Leyes podrán establecer otros supuestos de responsabilidad solidaria distintos de los previstos en los apartados anteriores. 4. El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad solidaria será el previsto en el artículo 175 de esta Ley.”

⁶⁹⁷ LGT: Artículo 43. Responsables subsidiarios. 1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: a) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a del apartado 1 del artículo 42 de esta Ley, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones. b) Los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de éstas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieren adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago. c) Los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades en general que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones e imputables a los respectivos obligados tributarios. De las obligaciones tributarias y sanciones posteriores a dichas situaciones responderán como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración. d) Los adquirentes de bienes afectos por Ley al pago de la deuda tributaria, en los términos del artículo 79 de esta Ley. e) Los agentes y comisionistas de aduanas, cuando actúen en nombre y por cuenta de sus comitentes. f) Las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios correspondientes a su actividad económica principal, por las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación. La

En la STS 651/2011, en que se ha analizado el artículo 40.1 de la LGT/1963,⁶⁹⁸ el Tribunal Supremo refiere doctrina asentada en Sentencia de fecha de 25 de junio de 2010 (rec. cas. núm. 1597/2005) en que se reconocen deberes de los administradores inferidos de la norma de responsabilidad: “el incumplimiento por parte de la sociedad deudora de sus obligaciones con la

responsabilidad prevista en el párrafo anterior no será exigible cuando el contratista o subcontratista haya aportado al pagador un certificado específico de encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias emitido a estos efectos por la Administración tributaria durante los 12 meses anteriores al pago de cada factura correspondiente a la contratación o subcontratación. La responsabilidad quedará limitada al importe de los pagos que se realicen sin haber aportado el contratista o subcontratista al pagador el certificado de encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias, o habiendo transcurrido el período de doce meses desde el anterior certificado sin haber sido renovado. La Administración tributaria emitirá el certificado a que se refiere este párrafo f, o lo denegará, en el plazo de tres días desde su solicitud por el contratista o subcontratista, debiendo facilitar las copias del certificado que le sean solicitadas. La solicitud del certificado podrá realizarse por el contratista o subcontratista con ocasión de la presentación de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades a que esté obligado. En este caso, la Administración tributaria emitirá el certificado o lo denegará con arreglo al procedimiento y en los plazos que se determinen reglamentariamente. g) Las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o en las que concurra una voluntad rectora común con éstas, cuando resulte acreditado que las personas jurídicas han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública y exista unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial. La responsabilidad se extenderá a las obligaciones tributarias y a las sanciones de dichas personas jurídicas. h) Las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo, total o parcial, o en las que concurra una voluntad rectora común con dichos obligados tributarios, por las obligaciones tributarias de éstos, cuando resulte acreditado que tales personas o entidades han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, siempre que concurren, ya sea una unicidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial. En estos casos la responsabilidad se extenderá también a las sanciones. 2. Las Leyes podrán establecer otros supuestos de responsabilidad subsidiaria distintos de los previstos en el apartado anterior. 3. El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad subsidiaria se regirá por lo dispuesto en el artículo 176 de esta Ley.

⁶⁹⁸ LGT/1963: “Artículo cuarenta (Artículo 40, com la redación de la Ley 60/1969, 30 de junio; y su número uno con la redación de la Ley 10/1985, 25 abril). Uno. Serán responsables subsidiariamente de las infracciones tributarias simples y de la totalidad de la deuda tributaria en los casos de infracciones graves cometidas por las personas jurídicas, los administradores de las mismas que no realizaren los actos necesarios que fuesen de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias infringidas, consintieren el incumplimiento por quienes de ellos dependan o adoptaren acuerdos que hicieran posibles tales infracciones. Asimismo, serán responsables subsidiariamente, en todo caso, de las obligaciones tributarias pendientes de las personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades los administradores de las mismas. Lo previsto en este precepto no afectará a lo establecido en otros supuestos de responsabilidad en la legislación tributaria en vigor.”

Hacienda Pública, incurriendo en infracciones tributarias, implica el incumplimiento por parte de los administradores de uno de sus deberes esenciales, cual es llevar o vigilar que se lleve correctamente la contabilidad, y cumplir y velar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias. El administrador de la sociedad no puede desligarse de la responsabilidad derivada del incumplimiento de esas obligaciones, pues, en todo caso, debió vigilar que esas obligaciones fueran cumplidas por las personas a quienes se hubiere encomendado tal función.”

También el Tribunal Supremo, en la STS 6738/2003, cuidando de los requisitos para poder exigir responsabilidad subsidiaria a los administradores (40.1, párrafo 1º, de la LGT/1963) ha dicho que los términos de las conductas ilícitas del administrador señalados en art. 40.1, “son reveladores de no haber puesto la necesaria diligencia en el cumplimiento de las obligaciones tributaria infringidas (STS 31 de mayo de 2007, rec. cas. para la unificación de doctrina 37/2002).” Es decir, revelan, si no implícitamente, por lo menos “a contrario sensu” su obligación de actuar con diligencia.

Lo mismo también ocurre en los demás ordenamientos, como el brasileño. El CTN, en su artículo 134, establece la responsabilidad de los administradores de bienes de terceros por los tributos debidos por estos relativamente a los “atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis”, determinando, por tanto, que los administradores sean atentos e diligentes cuanto al pago de los tributos relativamente a los actos que tengan practicado en nombre de sus representados y que no se omitan en cumplir las obligaciones fiscales debidas por los mismos.⁶⁹⁹

⁶⁹⁹ CTN: Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis: I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores; II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados; III

Otro ejemplo es el supuesto de la responsabilidad de los socios gerentes. El artículo 135 del Código Tributario Nacional brasileño dice que son personalmente responsables por los créditos resultantes de actos practicados con exceso de poder o infracción a la ley, a contrato social o estatutos los directores, gerentes y representantes de las personas jurídicas. La norma implícita es que los directores, gerentes y representantes deben, dentro del deber de gestión fiscal de las personas jurídicas, actuar dentro de los poderes que les han sido conferidos y velaren por el adecuado cumplimiento de las leyes, contrato social o estatutos.⁷⁰⁰

Hay, por lo tanto, en tal caso, dos normas en un único precepto legal: una norma que impone un deber de colaboración; otra que impone una sanción al incumplimiento. Es solamente un ejemplo, de entre tantos otros casos que podrían ser referidos, pero útil para evidenciar lo que estamos a afirmar.

La comprensión de la sustitución y de la responsabilidad tributarias depende, en elevado grado, de la comprensión de la técnica normativa utilizada para la institución de tales institutos. Es decir, depende del conocimiento del modo por lo cual la ley crea las normas inherentes a las posiciones del sustituto y del responsable.

Es importante decir desde luego que la estructura de las leyes que imponen supuestos de sustitución no es la misma de las que imponen la

- os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes; IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio; V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário; VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício; VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas. Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

⁷⁰⁰ CTN: Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: I - as pessoas referidas no artigo anterior; II - os mandatários, prepostos e empregados; III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

responsabilidad. La sustitución surge con un mandamiento directo y inequívoco para que el dicho sustituto haga el pago del tributo en lugar del contribuyente, normalmente mediante retención. La ley que crea la sustitución desplaza el contribuyente de las obligaciones de liquidar y de hacer el pago del tributo, poniendo el sustituto en su lugar. Una de las normas en la sustitución, siempre expresa, es para que el sustituto haga la retención o exija el tributo del contribuyente. Su deber de colaboración es, así, inequívoco, claro, directo.

Ya para el caso del responsable, muchas veces no es esto lo que ocurre. Hay supuestos de responsabilidad en que la norma no dice al responsable lo que tiene que hacer. Solamente prescribe la consecuencia de una infracción. Todavía, es posible inferir que, antes de haber lugar a la incidencia del consecuente de la norma que atribuye la responsabilidad (la obligación de pagar la deuda o soportar con su propio patrimonio la ejecución), hay una norma de conducta destinada al posible futuro responsable que la puede cumplir, colaborando así con la Administración Tributaria y alejando la imposición de responsabilidad.

Así, para la comprensión de la estructura de los institutos de la sustitución y de la responsabilidad tributaria, seguro que es preciso mirar las diversas normas que sus preceptos contienen y, en primer plano, para los deberes de colaboración que imponen y cuyo cumplimiento excluye el surgimiento de responsabilidad personal de los terceros por el crédito tributario.

2. LA NORMA Y LA DINÁMICA DE LA SUSTITUCIÓN TRIBUTARIA

a) El presupuesto de hecho de la sustitución tributaria

Para que se pueda comprender bien el instituto de la sustitución tributaria es fundamental dar atención especial a su presupuesto de hecho. El sustituto es llamado a contribuir con la administración tributaria para que la recaudación sea más sencilla y efectiva.

El presupuesto de hecho de la sustitución es una situación lícita en que el sustituto figura con una cierta ascendencia sobre el contribuyente sustituido. Normalmente, esta posición de ascendencia revélase en la posesión de dinero para ser pagado al contribuyente, lo que viabiliza la retención del montante debido por el contribuyente al Fisco.

En otros supuestos, el contribuyente tiene que hacer el pago del precio de algún producto al sustituto y éste puede exigir del mismo un valor adicional correspondiente al tributo debido por el contribuyente.

Hay siempre, por lo tanto y necesariamente, una relación económica entre ambos.

i. La sustitución presupone la obligación del contribuyente

La sustitución implica la determinación de que el pago del tributo debido por el contribuyente sea realizado por otra persona, el sustituto. La sustitución ocurre, pues, en cuanto a la realización del pago.

La relación contributiva, todavía, es presupuesta. Para que pueda haber sustitución en el pago de un tributo, éste tiene que ser debido. Es decir, la sustitución presupone la relación contributiva entre la Hacienda y el contribuyente y sólo se justifica en razón de la misma.

Hay, por lo tanto, una dependencia manifiesta entre la sustitución y la relación contributiva, cuyo objeto es la obligación del contribuyente de pagar tributo.

Entonces, es importante destacar que el sustituido no es ajeno a la relación de sustitución tributaria. Por lo contrario, continúa siendo el sujeto pasivo de la relación contributiva que será satisfecha mediante el pago que hará el sustituto. Es la capacidad contributiva del contribuyente que está en consideración en la definición del valor debido.

La figura del sustituido, diferentemente de lo que muchos autores dicen, no es solamente de hecho; por lo contrario, sí que tiene mucha relevancia jurídica. De ahí la importancia del principio de la capacidad contributiva para la definición de las normas de sustitución, como límite inherente a la tributación.

Así es que, si la ley expresamente no lo excluye, entendemos que el tributo impago por el sustituto pueda ser cobrado del contribuyente, a menos que éste ya haya soportado la retención. Si de un lado la obligación de hacer el pago surge originariamente para el sustituto, no deja de decir respecto al objeto de la relación contributiva entre Fisco y contribuyente. Así es que la responsabilidad de éste no queda excluida, sino por dispositivo legal expreso. Por razones de política tributaria, en el interés de la Hacienda, se adopta el régimen de obligar primeramente el sustituto al pago. El instituto de la sustitución no tiene el efecto automático e inherente de excluir la responsabilidad del contribuyente.

ii. El deber de pago surge directamente para el sustituto

Importante en la sustitución tributaria es que el deber de pago surge directamente para el sustituto. En este sentido, por lo tanto, la obligación del sustituto es originaria. Cabe al sustituto la iniciativa de, verificada la ocurrencia

del presupuesto de hecho de la sustitución, hacer la liquidación y el pago del valor debido por el contribuyente.

Todavía, a veces la doctrina extrae conclusiones equivocadas a partir de este presupuesto y afirma que el contribuyente es simplemente desplazado de su posición en la relación jurídico-tributaria. La cuestión no es tan simple.

Si es cierto que la obligación surge directamente para el sustituto, también lo es que tiene como objeto y respecta a una deuda que es, bajo la perspectiva del deber de pagar tributo, del contribuyente. Una cosa no invalida la otra. Son conexas e interdependientes; no son incompatibles, no se excluyen. “El sustituto desplaza pero no extermina al contribuyente”⁷⁰¹.

b) ¿La obligación del sustituto es una obligación de pagar o de hacer?

La prestación impuesta por la norma de sustitución tributaria tiene naturaleza compleja, bifronte. Si de un lado, es inequívocamente una obligación de pagar, porque constituye un pago a favor de la Hacienda, de otro asume características de una obligación de hacer porque el valor a ser pagado normalmente ha sido previamente retenido del contribuyente. El pagar, para el sustituto, a menudo es un dar el dinero del contribuyente al Fisco, a través de retenciones y transferencias.

Cuando la retención ocurre, el pago es mera transferencia del respectivo montante al erario. Esta transferencia de valores implica que el pago del tributo sea hecho con recursos del contribuyente y no del sustituto. Así, la obligación del sustituto asume una naturaleza con características más de un hacer que de un pagar.

⁷⁰¹ En expresión gráfica prestada de José María LAGO MONTERO.

Es que, en la normalidad de los casos, hecha la retención, el pago es mera actividad de transferencia de valores del contribuyente a la Hacienda, no implicando cualquier reflejo en las finanzas del sustituto. No tiene, para el sustituto, propiamente un contenido económico.

c) ¿Es esclarecedor decir que el sustituto es obligado “en lugar” del contribuyente?

La obligación de contribuir es solamente del contribuyente. Esto porque tiene como fundamento su capacidad contributiva.

Es posible que la ley desvíe la obligación de pagar el tributo para otra persona, desplazando al contribuyente. Es decir, puede la ley, por razones de política tributaria, para facilitar y asegurar la recaudación, sustituir el contribuyente por otra persona en lo que respecta a la realización del pago. En este caso, estaremos hablando de un sustituto tributario.⁷⁰² GIANNINI ya decía que el sustituto es aquel que la ley pone “en lugar” del contribuyente.⁷⁰³

Es como la LGT califica esto obligado en su artículo 36.3: “Es sustituto el sujeto pasivo que, por imposición de la Ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma.”

Para MARTÍN QUERALT, colocarse *en lugar* del contribuyente, desplazándolo, es lo que caracteriza la categoría del sustituto tributario.⁷⁰⁴

⁷⁰² En el Derecho Brasileño, por fuerza de los artículos 121 y 128 del CTN, la responsabilidad tributaria es categoría amplia que alcanza el propio sustituto, a menudo denominado por la doctrina como “responsável por substituição”.

⁷⁰³ GIANNINI. Op. cit., p. 129.

⁷⁰⁴ MARTÍN QUERALT; LOZANO SERRANO; TEJERIZO LÓPES; CASADO OLLERO. Curso de Derecho Financiero y Tributario. 18ª edición. Madrid: Tecnos, 2007, p. 291.

EUSEBIO GONZÁLEZ advertía que es justamente el rasgo del sustituto colocarse *en lugar* del contribuyente lo que lo diferencia del responsable, el cual, por su vez, se colocaría *junto al contribuyente*⁷⁰⁵

No se puede, pues, de modo algún decir que el responsable se ponga en lugar del contribuyente. Quién se coloca en lugar del contribuyente, desplazándolo, es el sustituto tributario.⁷⁰⁶

Todavía, este rasgo de la sustitución tributaria no está libre de crítica, pues puede hacer creer que, por el sustituto quedar en lugar del contribuyente, estaría éste desplazado no solamente del deber de tomar la iniciativa de realizar el pago, como de la propia obligación principal.

Gran parte de la doctrina defiende que, en la sustitución tributaria, el contribuyente es excluido de la relación tributaria,⁷⁰⁷ lo que a nosotros no nos

⁷⁰⁵ GONZÁLEZ, Eusebio; GONZÁLEZ, Teresa. Derecho Tributario I. Plaza Universitaria, Salamanca, 2004, p. 246.

⁷⁰⁶ SAINZ DE BUJANDA decía: "El sustituto es un sujeto pasivo que se coloca en el lugar del sujeto pasivo realizador del hecho imponible. Esto significa: a) Que es sujeto pasivo porque ha realizado no el hecho imponible, sino el presupuesto generador de la sustitución; b) Que se coloca en lugar del sujeto pasivo realizador del hecho imponible. De este modo se distingue del responsable, que se coloca junto a aquél." Vid. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Lecciones de Derecho Financiero. 2ª ed. Facultad de Derecho Universidad Complutense. Madrid, 1982, p. 234.

⁷⁰⁷ En España, FERREIRO LAPATZA entiende que la LGT, al silenciar sobre la posibilidad de la Hacienda de exigir el pago del contribuyente, ha establecido un modelo de sustitución completa en que la obligación del sustituto ocurre con exclusividad, alejando cualquier obligación y responsabilidad del contribuyente, conforme su Curso de Derecho Financiero Español, Instituciones, 25ª ed., Madrid, Marcial Pons, 2006, p. 438. También MARTÍN QUERALT que dice que la obligación tributaria se desarrollará "solamente entre la Administración y el sustituto", conforme su Curso de Derecho Financiero y Tributario, 18ª edición, Madrid, Tecnos, 2007, p. 291. En Brasil, RICARDO LOBO TORRES afirma que el sustituto queda en lugar del contribuyente y excluye la responsabilidad de este, conforme su Curso de Direito Financiero e Tributário, 7ª ed. Rio de Janeiro, Renovar, 2000, p. 222/223. SACHA CALMON NAVARRO COELHO, que llega a decir que "O que a doutrina chama de substituto é, na realidade, o único contribuinte do tributo", conforme su Curso de Direito Tributário Brasileiro, 9ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2006, p. 697.

parece correcto. La doctrina también refiere que el sustituto es obligado por débito propio⁷⁰⁸ o que debe en nombre propio pero por deuda ajena,⁷⁰⁹ lo que trae más confusión que esclarecimiento.

Mas vale recordar que DINO JARACH siempre destacó que la responsabilidad del contribuyente solamente queda excluida si la ley así lo dispone de modo inequívoco: “si la ley expresamente no dispone lo contrario, la administración podrá siempre hacer valer el crédito tributario contra el contribuyente, cuando el sustituto resulte insolvente”.⁷¹⁰ Recordemos, también, que BLUMENSTEIN, no obstante entendiéndose que el sustituto ingresaba en la relación tributaria, ya utilizaba la exclusión o no de la responsabilidad del contribuyente como criterio para distinguir la sustitución privativa de la cumulativa.⁷¹¹ Así también es que PARLATO distingue la sustitución exclusiva de la sustitución por retención a cuenta.⁷¹² Ya FANTOZZI habla de sustitución propia y impropia, siendo la primera la que libera totalmente al sustituido y la segunda la que ocurre a cuenta.⁷¹³ Para TESAURO, hay la sustitución a título definitivo y a cuenta.⁷¹⁴

⁷⁰⁸ MICHELI. Op. cit., p. 134.

⁷⁰⁹ LEITE DE CAMPOS, Diogo; LEITE DE CAMPOS, Mônica Horta Neves. Op. cit., p. 406.

⁷¹⁰ JARACH, Dino. Op. cit., p. 185.

⁷¹¹ BLUMENSTEIN. Op. cit., p. 40/42.

⁷¹² PARLATO. 2001, p. 879.

⁷¹³ FANTOZZI. Op. cit. P. 332/334.

⁷¹⁴ TESAURO. Op. cit., p. 139/143.

FANTOZZI y TESAURO destacan que el contribuyente puede ser llamado a hacer el pago, aunque solamente en la hipótesis de haber tanto la falta de retención como la falta de pago por el sustituto.⁷¹⁵

Además, la exclusión de la responsabilidad del contribuyente no encuentra soporte en las leyes⁷¹⁶ y en las decisiones de los tribunales.⁷¹⁷ En verdad, es excepcional, configurando una liberalidad del legislador. No es por otra razón que LEITE DE CAMPOS cuestiona la propia utilización de la expresión sustitución, considerando que coexisten dos debedores, el originario (contribuyente) y el sustituto.⁷¹⁸ También TESAURO cuestiona la expresión *sustituto*, pues el sustituto no sustituye al contribuyente, sino es obligado antes de él (*prima di lui*).⁷¹⁹ CORTÉS DOMÍNGUEZ y MARTÍN DELGADO dicen que "no se produce una verdadera y propia sustitución".⁷²⁰

Es decir, la exclusión no es un rasgo necesario siquiera automático de la sustitución.

Por esto es que ALONSO GONZALES prefiere definir el sustituto como aquél que "se pone en lugar del contribuyente a ciertos efectos". Refiere que debemos a CORTÉS DOMÍNGUEZ y MARTÍN DELGADO la expresión "a

⁷¹⁵ FANTOZZI..Op. cit., p. 332/334; TESAURO. Op. cit., p. 140.

⁷¹⁶ Conforme el art. 28 de la Lei Geral Tributaria portuguesa, el contribuyente continúa obligado por los valores que no sean retenidos y recaudados por el sustituto.

⁷¹⁷ LAGO MONTERO recuerda que la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de diciembre de 1996– Aranzadi, 9.107 –ha decidido que, existiendo un sustituto legalmente previsto, la Administración tributaria... una vez acreditada la insolvencia del sustituto y su declaración de fallido, "podrá dirigirse al contribuyente, a quien deberá conceder período voluntario de pago.", en su obra *La Sujeción...*, p. 73.

⁷¹⁸ LEITE DE CAMPOS, Diogo; LEITE DE CAMPOS, Mônica Horta Neves. Op. cit., p. 411.

⁷¹⁹ TESAURO. Op. cit., p. 140.

⁷²⁰ CORTÉS DOMINGUES, Matías; MARTÍN DELGADO, José María. Op. cit., p. 403.

ciertos efectos",⁷²¹ la cual tiene como sentido último "indicar que el sustituido se mantiene en la relación obligacional y no desaparece... y por no desaparecer de lado pasivo de la obligación tributaria está obligado a cumplir determinadas prestaciones"⁷²². Y dijo: "Se pronuncian finalmente por interpretar la expresión 'en lugar' no como un desplazamiento total, absoluto del sustituido por el sustituto, sino como una posposición del primero por el segundo, una sustitución parcial y no total, de manera que la locución más aceptable ha de ser 'en lugar de...' a ciertos efectos. Al adoptar esta solución se está indicando, a nuestro juicio, la raíz del problema, la amplitud que se otorga a los efectos de la sustitución, más que el momento en que ésta tiene lugar."

A lo mejor, el sustituto es obligado antes o en lugar del contribuyente, conforme la responsabilidad del propio contribuyente prosiga o sea mismo excluida expresamente por ley.

d) ¿La efectiva posibilidad de resarcirse es determinante de la validez de la atribución de sustitución?

Como hemos visto al tratar de los límites a la utilización del instrumento de la sustitución tributaria, su legitimidad está condicionada a la observancia,

⁷²¹ ALONSO GONZALES. Op. cit., p. 192/193.

⁷²² Más adelante, en la página 196 de su obra, ALONSO GONZALES refiere las obligaciones del sustituido en la sustitución con retención: "Las obligaciones a las que puede verse sujeto el contribuyente sustituido pueden concretarse en la sustitución con retención en: 1. Soportar la retención efectuada por el sustituto. Este no la realiza *motu proprio*, sino en el cumplimiento de un mandato legal que dispone dos obligaciones: para el sustituto, retener; para el sustituido, soportar la retención. 2. Pagar al sustituto las cantidades no retenidas, pero ingresadas por él en el Tesoro. Es decir, reembolsar el dinero adelantado por el sustituto en este supuesto no normal de sustitución con retención ya comentado. Como ha dicho Cocivera, 'no puede existir sustitución tributaria sin que una norma particular acuerde el derecho de reembolso'. 3. Satisfacer el crédito tributario ante la Hacienda Pública cuando el sustituto no ha retenido ni ingresado en el Tesoro la cantidad adecuada, siendo, además, insolvente e incapaz de responder a la acción del Estado exigiéndole el pago." Op. cit, p. 196/197.

entre otros, de los principios de la capacidad contributiva y de la proporcionalidad.

Es la capacidad contributiva del contribuyente la que tiene que ser medida y gravada por el tributo, aunque la ley determine que el sustituto haga el pago. Y no sólo debe la capacidad contributiva del contribuyente ser considerada por el legislador, como es él que tiene que soportar la carga tributaria, jamás el tercero sustituto.

En este sentido, enseña HAMILTON DIAS DE SOUZA: “Em matéria de substituição tributária, a par de outras questões que têm sido levantadas, convém referir que só há compatibilidade com o princípio da capacidade contributiva se o substituto paga o imposto do substituído e é por este ressarcido. Assim, a substituição deve ser neutra para o substituto, mesmo porque a manifestação da capacidade econômica colhida pela lei tributária é sempre do substituído. Se o esquema legislativo for de tal arte que atinja a capacidade contributiva do substituto, haverá inconstitucionalidade, pois não é racional que todo o desenho consista no atingimento do substituído e que, na prática, seja o substituto economicamente onerado. Fosse esse o caso, deveria existir imposto contra o substituto, onde a sua própria capacidade contributiva seria considerada.”⁷²³

Además, ya hemos dicho en este trabajo que el llamamiento del tercero para colaborar con la administración tributaria como sustituto del contribuyente debe necesariamente atender para los requisitos de la adecuación, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto. Este último requisito impone que en el balanceo entre las ventajas de la sustitución para el Fisco y los

⁷²³ DIAS DE SOUZA, Hamilton. A competência tributária e seu exercício: a racionalidade como limitação ao poder de tributar. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord). Princípios e Limites da Tributação. São Paulo: Quartier Lain, 2005, p. 257/275.

encargos para el sustituto no haya desproporción, es decir, que no se restrinja demasiado la esfera jurídica del sustituto. Así es que la obligación de este no puede ser onerosa a punto de transformarse en un encargo de naturaleza contributiva. Efectivamente, la sustitución es colaboración; no es contribución. Vale decir que TESAURO llega a considerar la retención como un derecho-deber del sustituto.⁷²⁴

En el momento en que, por fuerza de los procedimientos determinados por la ley, el sustituto no tenga medios para obtener el efectivo resarcimiento por el valor pago en sustitución, tenemos la evidencia de la inconstitucionalidad del mecanismo.

No es por otra razón que, por regla general, la sustitución ocurre mediante retención. Éste es justamente el modo que garantiza que la carga tributaria recaerá sobre el contribuyente y no sobre el sustituto, que en la operación actúa como mero auxiliar de la Hacienda.

3. LA NORMA Y LA DINÁMICA DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

a) El presupuesto de hecho de la responsabilidad

Del hecho imponible sólo adviene la obligación del contribuyente de pagar tributo. Esto porque el hecho imponible es revelador de su capacidad económica, electa por el legislador como presupuesto de una obligación de naturaleza contributiva. Implica la concretización del deber fundamental de pagar tributo.

⁷²⁴ TESAURO. Op. cit., p. 141.

La visualización de la figura del responsable tributario no es posible a partir del hecho imponible, pues no lo dice directamente respecto y no le impone cualquier obligación.

El instituto de la responsabilidad tributaria es erigido a partir de presupuestos de hecho propios. La doctrina afirma de modo unívoco que en los casos de responsabilidad tributaria hay, a la vez que el hecho imponible, otro presupuesto de hecho específico de la responsabilidad⁷²⁵.

El presupuesto de hecho propio de la responsabilidad es dependiente de aquél del tributo, todavía tiene autonomía. ARIAS ABELLÁN afirma que "el presupuesto de hecho que origina la obligación del responsable es dependiente de la realización del presupuesto de hecho que origina la obligación tributaria". Todavía, "el responsable... no participa en la realización del hecho imponible, sino que actúa su propio presupuesto y es, precisamente, la existencia de estos dos presupuestos de hecho de los que nace la obligación tributaria y la responsabilidad lo que da autonomía jurídica propia a la figura del responsable".⁷²⁶

El Supremo Tribunal Federal brasileño, por esto, ha subrayado que a la par de la "regra matriz de incidência tributária" aún tendremos la "regra matriz de responsabilidade tributária".⁷²⁷

⁷²⁵ PARLATO, Andrea. *Il Responsabile d' Imposta*. Milano: Dott.A. Giuffrè Editore, 1963, p. 80. FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de Derecho Financiero Español*. 25ª ed. Madrid: Marcial Pons, 2006, p. 444/445. TESAURO, Francesco. *Istituzioni di Diritto Tributario*. 8ª ed. Vol. I. Torino: UTET, 2004 (Ristampa 2005), p. 134. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. Et al. *Steuerrecht*. 19. Auflage. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2008, p. 190.

⁷²⁶ ARIAS ABELLÁN, Mª Dolores: "El estatuto jurídico del responsable del tributo en el derecho español", *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* nº 42/1984, p. 180.

⁷²⁷ STF, Recurso Extraordinário nº 562.276/PR, ponente la Ministra Ellen Gracie.

Este otro presupuesto de hecho específico, además, no puede ser aleatorio, sino, conforme HENSEL, retratar una posición jurídica del tercero que le permita influir sobre el deudor para que este realice el pago del tributo.⁷²⁸

De ahí JARACH, al tratar del “criterio de atribución” de la responsabilidad, decir que el responsable “está en relación con los actos que dan lugar al nacimiento de la relación tributaria, por razón de su profesión o de su oficio.”⁷²⁹

En cuanto a las características de tal presupuesto de hecho específico de la responsabilidad, alias, también ha advertido PUGLIESE: “... el supuesto previo de la atribución de responsabilidad es siempre una relación particular entre el responsable y el deudor del tributo, o la sucesión en situaciones particulares de derecho o de hecho o la violación de una obligación legal, de manera que quien participa en esta relación, o es causahabiente o le es imputable esa violación, siempre podrá –dentro de las disposiciones aplicables– protegerse preventivamente o cuando menos valuar el riesgo al que se expone.”⁷³⁰

En efecto, no es sin razón que LAGO MONTERO afirma que “no es posible la responsabilidad cuando la conducta del hipotético responsable no produce un daño a los intereses de la Hacienda Pública, que sea imputable al mismo”.⁷³¹

⁷²⁸ HENSEL, Albert. Op. cit., p. 56.

⁷²⁹ JARACH. Op. cit., p. 186.

⁷³⁰ PUGLIESE, Mario. Instituciones de Derecho Financiero. 3ª ed. Estudio preliminar de Alfonso Cortina Gutiérrez. Edición en lengua española. México: Porrúa, 1976, p. 189.

⁷³¹ LAGO MONTERO, José Maria. La sujeción..., p. 83/84.

El legislador, pues, mira a la persona que pone como responsable tributario como alguien capaz de actuar para que no ocurra el incumplimiento de la obligación de pago por el contribuyente, para que la Hacienda tenga conocimiento de esto o para que la prestación incumplida sea satisfecha aunque con demora. Es decir, lo mira porque lo ve como alguien que puede colaborar con la Administración Tributaria. De ahí el precepto contener como presupuesto de hecho de la responsabilidad la infracción a un deber que impone, aunque de modo implícito.

No hay duda, así, que el instituto de la responsabilidad tributaria trae, en un primer plano, la prescripción de un deber de colaboración con la Hacienda consistente en un hacer o no hacer. La atribución de responsabilidad propiamente aparece en un segundo momento. Frente a la infracción al deber de colaboración asociada al daño que adviene de la ausencia del pago por el contribuyente, es que incide la consecuencia de quedar la persona obligada a pagar cantidad equivalente al tributo del que no es contribuyente o del que responder con su propio patrimonio para su satisfacción.

i. La responsabilidad tributaria adviene del incumplimiento de deber propio

Como ya se ha dicho, la relación entre el responsable y la Administración Tributaria es a un solo tiempo autónoma y subordinada. Es autónoma porque tiene sus propios presupuestos de hecho, sujeto y objeto. Es subordinada pues no surge ni subsiste si no ha ocurrido el hecho imponible y si la deuda tributaria no está pendiente.

La naturaleza “garantista, accesoria y subordinada”⁷³² de la obligación del responsable hace con que su existencia dependa de la existencia de la

⁷³² LAGO MONTERO, José María. El procedimiento de declaración de la responsabilidad tributaria: una crítica. Impuestos nº 22, 1995, p. 667.

obligación del contribuyente de contribuir. Si no nace la obligación de pagar tributo, no hay responsabilidad posible relativamente a la misma. Si se extingue la obligación de pagar tributo (e.g. por pago realizado por el contribuyente), también se extingue la obligación del responsable, porque no tiene más por lo que responder, no hay más que garantizar.

LAGO MONTERO, hablando de la obligación tributaria material o principal, afirma que “la falta de pago de ésta por el sujeto pasivo de la misma es presupuesto sine qua non para la exigencia de su prestación al responsable.”⁷³³

Es correcto decir, por esto, en primer lugar, que para que haya responsabilidad, es necesaria la concurrencia de dos presupuestos de hecho: el hecho imponible y el presupuesto de hecho específico de la responsabilidad.

En segundo lugar, como la obligación del responsable no es originaria (no es colocado en lugar del contribuyente, pero responde por su deuda), la Administración Tributaria sólo puede exigir el pago del responsable después del vencimiento de la obligación del contribuyente. Es decir, se puede afirmar que la responsabilidad propiamente está condicionada a un tributo vencido, a una situación de demora por parte del contribuyente. Es verdad, también que en los casos de responsabilidad subsidiaria el condicionamiento no es solamente a la demora, pero aún a la declaración de fallido.

Por fin, solo hay responsabilidad mientras esté pendiente la deuda tributaria. Esto porque quién responde, responde por alguna razón, por alguna obligación principal viva e insatisfecha. La relación de garantía depende de la existencia de alguna obligación principal que garantizar. La obligación de indemnizar, depende de la actualidad o permanencia del daño.

⁷³³ LAGO MONTERO, José María. La Sujeción..., p. 82

Ocurridos, pues, el hecho imponible y el presupuesto de hecho de la responsabilidad, surge la obligación del responsable. Todavía, la pendencia de situación de demora en el pago por el contribuyente aparece como condición suspensiva. Mientras no sea verificada la demora y, cuando necesaria, la declaración de fallido, no puede la Administración buscar la satisfacción ante el responsable.

ii. La responsabilidad tributaria presupone el incumplimiento de obligación de otro

En el Derecho Brasileño, al tercero le son impuestas obligaciones de cuño meramente formal, como la prestación de información, la exigencia de documentos, el celo en la administración de bienes de tercero respecto a sus obligaciones fiscales etc.

Solamente el incumplimiento de las obligaciones de cuño formal es lo que pone el tercero en la posición de responsable tributario, es decir, de garante por la satisfacción de la deuda del contribuyente delante de la Hacienda.

Esta posición de garante, todavía, sólo va a tener consecuencias concretas para el responsable en la hipótesis de que su conducta implique efectivo perjuicio a la Hacienda. Es decir, en la hipótesis de que el contribuyente no haga el pago del tributo por él debido.

En este caso, alguien tiene que responder, responde por algo; quién es garante, es garante por algo. Y este “algo” es la satisfacción del crédito tributario. Aunque el tercero cometa una infracción, quedando por esto en la posición de responsable tributario, esta responsabilidad sólo se perfeccionará si ocurrir surgimiento y el incumplimiento de la obligación de pagar tributo por el contribuyente. Es por esto que LAGO MONTERO considera la obligación del

responsable como "subordinada"⁷³⁴ y que ALVARADO dice que la responsabilidad "elimina –o disminuye– la lesión patrimonial de la Hacienda Pública".⁷³⁵

Si el contribuyente cumple su obligación, el crédito es satisfecho y la deuda eliminada. No puede, entonces, la Hacienda, pretender cobrar de nuevo el tributo, pues esto configuraría enriquecimiento sin causa.

Efectivamente, como la obligación de pago por el responsable tiene naturaleza de garantía de la satisfacción del crédito tributario y no sancionadora, no tiene autonomía relativamente a la obligación principal.

Por esto es que la cobranza del crédito contra el responsable presupone la derivación de responsabilidad por acto y procedimiento propios, después de la declaración de fallido del contribuyente.

iii. La necesidad de verificación del presupuesto de hecho específico y de su declaración con derecho de defensa

En el derecho español ya está bien desarrollado el entendimiento de que la responsabilidad tributaria envuelve necesariamente la concurrencia de dos presupuestos de hecho autónomos: el presupuesto de hecho del tributo y el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria. DE LA HUCHA CELADOR subraya que "El nacimiento de la obligación para el responsable implica la realización al menos, del hecho imponible y del hecho generador de la responsabilidad, salvo en aquellos supuestos en que el responsable se

⁷³⁴ LAGO MONTERO, José María. El procedimiento de declaración de la responsabilidad tributaria: una crítica. Impuestos nº 22, 1995, p. 667.

⁷³⁵ ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús. Análisis Comparativo de La Responsabilidad Tributaria en los Derechos Español y Mexicano. Tesis doctoral. Salamanca: Universidad de Salamanca, Facultad de Derecho, 1994, p. 244.

coloque junto al sustituto, en los que, además, será precisa la realización del presupuesto de hecho de la sustitución, es decir, la concurrencia de tres presupuestos de hecho."⁷³⁶

Es decir, la responsabilidad exige tanto la ocurrencia del hecho generador de la obligación del contribuyente de pagar tributo como la del hecho que vincula a la infracción de deberes formales por el tercero la asunción por este de la posición de garante por el cumplimiento de aquella obligación.

Para que ocurra la cobranza del tributo al responsable, por lo tanto, es indispensable que sea verificada la ocurrencia de los dos presupuestos de hecho.

En general, la liquidación envuelve solamente la verificación del hecho imponible, con la notificación del contribuyente para hacer el pago en período voluntario o para impugnar. Por esto que el desvío de la cobranza para el responsable depende del acto de declaración de responsabilidad y su respectivo procedimiento de derivación.

Es importante que se asegure al responsable la discusión de todo lo que justifica su obligación: la existencia de la obligación del contribuyente y de su propia obligación respecto a ella.

Vale el recuerdo de que el Tribunal Constitucional español, en la STC 140/2010 –ya referida cuando tratamos de la jurisprudencia española respecto a la responsabilidad–, ha fallado que el “derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión” asegura al responsable tributario la oportunidad de efectuar el pago en período voluntario y también “de reaccionar frente a la propia

⁷³⁶ DE LA HUCHA CELADOR, F. Op. cit., I, p. 176

derivación de responsabilidad, así como frente a la deuda cuya responsabilidad de pago se le exige”.

Inadmisible es que se ejecute el responsable sin que haya mediado procedimiento previo de derivación de responsabilidad, respetado su derecho a la amplia defensa ya en la esfera administrativa.

Urge, por tanto, que haya una gran reforma en la legislación brasileña para que sea establecido procedimiento de derivación de responsabilidad. Actualmente, no hay previsión en la ley de la necesidad de verificación administrativa del presupuesto de hecho de la responsabilidad, tampoco de la obligación de las Agencias Tributarias de asegurar el derecho del tercero, dicho responsable, de discutir la obligación tributaria y su propia supuesta obligación en concepto de responsabilidad. Además, ni siquiera el derecho a notificación para hacer el pago en período voluntario es expresamente asegurado por la ley en Brasil. Sólo hay la *Portaria PGFN 180/2010* y la *Portaria RFB 2.284/2010*—referidas cuando tratamos de la legislación brasileña respecto la responsabilidad— que son meros actos administrativos normativos sin rango legal y que preveen la verificación administrativa del presupuesto de hecho de la responsabilidad, la primera sólo en los casos específicos de responsabilidad de los socios de empresas y todavía sin determinar ni mismo la notificación de los socios para reaccionar, la segunda para todos los supuestos, con notificación y apertura de plazo para pago en período voluntário, aunque que ambas solamente para los tributos federales. Nada más hay, lo que evidencia el inexcusable vacío legislativo en esta materia, con ofensa clara al precepto del debido proceso legal que también consta expresamente en la Constitución brasileña, art. 5º, LIV y LV: “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal” y “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.”.

b) ¿Es esclarecedor decir que el responsable es obligado “junto” al contribuyente?

La doctrina efectivamente usa decir que el responsable es obligado junto o al lado, del contribuyente. Y esto sigue los pasos de las primeras lecciones.

BLUMENSTEIN, e.g., decía que un tercero podría responder solidariamente por el tributo “neben dem Steuersubjekt”, es decir, *junto* o *al lado*⁷³⁷ del contribuyente.⁷³⁸

Ya MICHELI afirmaba que por responsable tributario se entendía un sujeto que respondía “insieme con altri”,⁷³⁹ es decir “in reciproca compagna e unione”,⁷⁴⁰ junto o al lado del contribuyente.

Tal noción ha sido adoptada por la doctrina en general. MARTÍN QUERALT dice que el responsable es un tercero que se coloca “junto al sujeto

⁷³⁷ PONS Business-Wörterbuch Spanisch-Deutsch. Stuttgart, 2006, p. 587.

⁷³⁸ BLUMENSTEIN. Op. cit., p. 42/43: “Eine Auswirkung der Steuerpflicht auf dritte Personen kann auch darin bestehen, dass diese neben dem Steuersubjekt für die geschuldete Steuer solidarisch mithaften. Der Unterschied zur Steuersubstitution besteht darin, dass der Dritte nicht in das Steuerrechtsverhältnis eintritt. Das Steuersubjekt schuldet die Steuer und hat allein die verfahrensrechtlichen Verpflichtungen und Befugnisse inne. Ist jedoch einmal die Steuerforderung rechtskräftig festgestellt, so kann sie sowohl beim Steuersubjekt wie auch beim solidarisch Mitverpflichteten eingefordert werden...”

⁷³⁹ MICHELI. Op. cit., p. 140: “Per responsabile del tributo, si intende un soggetto che risponde, insieme con altri, nei confronti dei quali si sia verificata la situazione base. E questa responsabilità deriva da una qualificazione legislativa del rapporto di dipendenza tra l’una situazione soggettiva facente capo al responsabile, e l’altra propria del contribuente.. Quanto al contenuto degli obblighi, gravanti il primo, il più importante è quello attinente al pagamento del tributo, mentre nulla la legge dice rispetto agli eventuali obblighi accessori che gravano il responsabile se la legge li prevede.”

⁷⁴⁰ VOCABOLARIO DELLA LINGUA ITALIANA DI DICOLO ZINGARELLI. Ed. Terzo millennio. Zanichelli, p. 531.

pasivo o deudor principal del tributo, pero, a diferencia del sustituto, no lo desplaza de la relación tributaria ni ocupa su lugar, sino que se añade a él como deudor, de manera que habrá dos deudores del tributo, aunque por motivos distintos y con régimen jurídico diferenciado".⁷⁴¹

La propia LGT, efectivamente, así define el responsable en su artículo 41 al decir que "La Ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades."

La afirmación de que el responsable es obligado junto al contribuyente tiene la virtud de revelar que la obligación del contribuyente no es de modo algún excluida por la derivación de responsabilidad al tercero responsable. Como ya advertían CORTÉS DOMÍNGUEZ y MARTÍN DELGADO, el término junto "es expresivo... de una idea que sirve para distinguir esta figura de la transmisión de la deuda y del sustituto del impuesto".⁷⁴² Así también SAINZ DE BUJANDA que destaca que la transmisión de la deuda "nunca ocurre en el caso del responsable" y que el sustituto "se pone en lugar del sujeto pasivo, no junto a él".⁷⁴³

Todavía, la no exclusión de la responsabilidad del contribuyente no es trazo específico del instituto de la responsabilidad. A lo mejor, también la

⁷⁴¹ MARTÍN QUERALT; LOZANO SERRANO; TEJERIZO LÓPEZ; CASADO OLLERO. Op. cit., p. 297.

⁷⁴² CORTÉS DOMINGUES, Matías; MARTÍN DELGADO, José María. Ordenamiento Tributario Español I. 3ª ed. Civitas, 1977, p. 371.

⁷⁴³ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Lecciones de Derecho Financiero. 2ª ed. Facultad de Derecho Universidad Complutense. Madrid, 1982, p. 231 y 233.

sustitución no excluye la responsabilidad del contribuyente. Solamente la pospone y subordina al incumplimiento de la obligación por el sustituto.⁷⁴⁴

Además, cuando se mira el instituto de la responsabilidad tributaria en una perspectiva dinámica del pagamiento del tributo, se ve que esta calificación de quedar obligado *junto al* contribuyente no parece absolutamente clara. COMBARROS destaca, por esto, que "Esta aseveración, que sirve para resaltar la existencia de una obligación distinta de la del sujeto pasivo, ha de ser, sin embargo, objeto de alguna matización".⁷⁴⁵

Esto porque solamente hay obligaciones lado a lado, poniendo dos sujetos uno junto del otro, cuando hay pluralidad de contribuyentes. Efectivamente, cuando haya dos personas que realicen el hecho imponible, responden conjuntamente, como contribuyentes solidarios.

Quién se coloca junto o al lado del contribuyente, por lo tanto, solo puede ser otro contribuyente que realice conjuntamente el mismo hecho imponible y que, por esto, también esté obligado al pago desde el inicio.

Ya en los casos de responsabilidad tributaria lo que vemos no es propiamente una situación originariamente equivalente, no es un sujeto al lado del otro, no es el responsable propiamente junto al contribuyente.

Vemos en la LGT que su artículo 41.2 establece el carácter subsidiario de la responsabilidad: "Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria".

⁷⁴⁴ Sobre este punto, vid. el ítem "¿Es esclarecedor decir que el sustituto es obligado "en lugar" del contribuyente?". En él, analizamos incluso la doctrina de ALONSO GONZALES, para quién el sustituto es aquél que se pone en lugar del contribuyente "a ciertos efectos".

⁷⁴⁵ COMBARROS, V.E.: "La responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria, en el procedimiento de recaudación", *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* nº 23/1979, p. 383.

Además, aún en el caso de responsabilidad dicha solidaria, solamente se podrá requerir el pago del responsable después de transcurrido el período voluntario, conforme su artículo 175: "Procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria. 1. El procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria, según los casos, será el siguiente: a. Cuando la responsabilidad haya sido declarada y notificada al responsable en cualquier momento anterior al vencimiento del período voluntario de pago de la deuda que se deriva, bastará con requerirle el pago una vez transcurrido dicho período. b. En los demás casos, una vez transcurrido el período voluntario de pago de la deuda que se deriva, el órgano competente dictará acto de declaración de responsabilidad que se notificará al responsable."

MARTÍN JIMÉNEZ destaca que "El responsable, aunque sea solidario, no es un deudor principal ni se sitúa junto a éste como obligado o deudor solidario, exigiendo su responsabilidad el incumplimiento previo del deudor principal".⁷⁴⁶

Conforme PEREZ DE AYALA, el responsable es "un deudor suplente..., que sólo responde por una obligación tributaria, ya nacida, del contribuyente, y vencida, y no pagada, por aquel deudor principal."⁷⁴⁷ También FERREIRO LAPATZA se ocupa de esto al decir que "... la Ley no quiere, en ningún caso, que el responsable sea quien pague en primer lugar el tributo" y que "Si el responsable lo es solidariamente, la administración podrá exigirle el pago cuando el contribuyente o el retenedor no hayan pagado la deuda en el plazo de pago en período voluntario", mientras "Si el responsable lo es subsidiariamente, es preciso que la administración se haya dirigido primero al

⁷⁴⁶ MARTÍN JIMÉNEZ, Francisco J.. El Procedimiento de Derivación de Responsabilidad Tributaria. Valladolid: Lex nova, 2000, p. 26.

⁷⁴⁷ PEREZ DE AYALA, Jose Luis; PEREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel. Fundamentos de Derecho Tributario. 7ª ed. Madrid: Nueva Imprinta, 2007, p. 96.

deudor principal, y sólo cuando éste haya sido declarado fallido, podrá exigir la deuda al responsable”.⁷⁴⁸

No hay duda de que el responsable no desplaza al contribuyente, es decir, que no aleja la obligación y la responsabilidad del propio contribuyente. Todavía, además de esto, tampoco está en situación de paridad con el mismo en la dinámica o proceso de surgimiento y cumplimiento de las respectivas obligaciones.

Cuando se habla de que el responsable es obligado *junto* o *al lado* del contribuyente, pues, se está a dar una idea equivocada de su verdadera posición. El responsable, conforme la lección de PEREZ DE AYALA ya citada, es un *suplente*. Solo queda obligado después del contribuyente, mismo en los supuestos de solidaridad y, normalmente, incluso solamente cuando ya ha sido declarado fallido el contribuyente, conforme la letra expresa de la segunda parte del artículo 41.5: “La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios.”

Es decir, el responsable no está jamás obligado desde el inicio, desde la ocurrencia del hecho imponible, junto o al lado del contribuyente. No son los dos originariamente solidarios. La obligación del responsable está sujeta a la condición suspensiva del incumplimiento de la obligación por el contribuyente y incluso a su declaración de fallido. En efecto, si es solidario, solo podrá ser llamado después del incumplimiento de la prestación tributaria por el contribuyente en el período voluntario, mientras que si es subsidiario –que es la regla general–, solo podrá ser llamado después de la declaración de fallido del contribuyente.

⁷⁴⁸ FERREIRO LAPATZA, José Juan. Op. cit., p. 410 y 445.

Es importante tener en cuenta que el caso central de responsabilidad tributaria es la responsabilidad subsidiaria por determinación del artículo 41.2 de la LGT. Sólo excepcionalmente es que será solidaria, y aún así, como ya se ha dicho, el responsable no será obligado al pago originariamente.

Si la derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá, en la mayor parte de los casos, incluso la previa declaración de fallido del deudor principal, no es de modo alguno preciso decir que sean obligados *junto al* contribuyente.

Por esto, a lo mejor se podría usar otra expresión que no solamente pusiera en relieve la permanencia de la responsabilidad del contribuyente, sino que también tuviera mensaje en cuanto a la cronología del cumplimiento de las obligaciones, destacando el requisito de incumplimiento de la obligación por el contribuyente.

La caracterización conceptual más adecuada para la figura del responsable tributario será la que considere tanto la cuestión de no desplazar el contribuyente como la cronología de la exigibilidad de la obligación al responsable por la Hacienda.

Por lo tanto, tal vez sea más preciso, frente a la dinámica de la derivación de responsabilidad, decir que el responsable es obligado *en seguida* o *después* del contribuyente, en todo caso *detrás de* el contribuyente.

c) ¿La efectiva posibilidad de resarcirse es determinante de la validez de la atribución de responsabilidad tributaria?

Seguro que no se puede atribuir la posición de responsable tributario a cualquier persona. La responsabilidad sólo es atribuible a aquellos que mantienen relación con el hecho imponible o con el contribuyente, de modo que

puedan actuar en el sentido de evitar o minimizar el riesgo de que el tributo no sea pagado.

El presupuesto de la responsabilidad, como visto para el Derecho Brasileño, es la infracción a un deber de colaboración.

No hay duda, pues, de que el sujeto pasivo del deber formal puede actuar correctamente y, dejando de incurrir en infracción, no realizar el presupuesto de hecho de la responsabilidad, evitándola.

Pero aunque infracción cometa y que acabe por hacer el pago correspondiente al valor del tributo, a él se debe atribuir, sin duda, el derecho de buscar el resarcimiento junto al contribuyente.

Hace mucho tiempo que tal derecho es reconocido como inherente al estatuto jurídico de la responsabilidad tributaria, fuerte en la circunstancia de que el responsable paga tributo de que otro es contribuyente, es decir, paga deuda, en este sentido estricto, ajena. Además, la obligación del responsable es subordinada, sólo existe mientras se mantenga en abierto la deuda tributaria, es decir, mientras el contribuyente no tenga realizado el pago. No reconocer el derecho de regreso sería consolidar el enriquecimiento sin causa, pues, realizado el pago por el responsable, la Administración Tributaria considera extinto el crédito tributario, es decir, la deuda tributaria del contribuyente.

GIANNINI ya afirmaba que, “De la noción de responsabilidad impositiva se deduce que el responsable, por haber satisfecho una deuda ajena, es decir, del sujeto pasivo del tributo, tiene el derecho de regreso contra este último por el importe íntegro del impuesto satisfecho.” Entendía, pues, que “el

derecho de regreso debe admitirse en todo caso, aunque falte una norma que expresamente lo prevea.”⁷⁴⁹

Igual MICHELI para quién, por ser la situación subjetiva del responsable dependiente de la situación subjetiva del contribuyente, tiene derecho de regreso, aunque la ley lo silencie.⁷⁵⁰

FANTOZZI también defiende el derecho de resarcimiento: “Il responsabile d’imposta avrà poi diritto di rivalsa per l’intero nei confronti del debitore principale... E proprio l’esistenza del diritto di rivalsa vale a distinguere il soggetto passivo das responsabile d’imposta essendo il sintomo dell’alienità del debito da parte di quest’ultimo (che infatti è obbligato per fatti o situazioni riferibili ad altri soggetti) e il meccanismo che evita che ne sopporti il carico. Anche se – è bene ribardirlo – l’alienità del debito non concreta una scissione fra debito e responsabilità, ma solo que il debito próprio del responsabile surge in ragione di una fattispecie imputabile ad un altro soggetto.”⁷⁵¹

Para EUSEBIO GONZÁLEZ, el derecho de repetición “encuentra su fundamento tanto en la necesidad de corregir el enriquecimiento injusto, que en otro caso se produciría en el sujeto pasivo cuya deuda es pagada por el responsable, como en la necesidad de dar efectividad al principio constitucional

⁷⁴⁹ GIANNINI. Op. cit., p. 135: “b) De la noción de responsabilidad impositiva se deduce que el responsable, por haber satisfecho una deuda ajena, es decir, del sujeto pasivo del tributo, tiene el derecho de regreso contra este último por el importe íntegro del impuesto satisfecho. Por tanto, el derecho de regreso debe admitirse en todo caso, aunque falte una norma que expresamente lo prevea.”

⁷⁵⁰ MICHELI. Op. cit., p. 142: “... l’essere obbligato per una situazione-base cui il soggetto passivo è estraneo, fa assurgere rilevanza giuridica al rapporto che lega l’obbligato principale, o contribuente, al responsabile. Con la conseguenza che quest’ultimo avrà diritto a rivalersi nei confronti del primo, anche se la legge nulla dice al riguardo.”

⁷⁵¹ FANTOZZI, Augusto. *Il Diritto Tributario*. Torino: UTET, 2003 (Ristampa 2004), p. 340.

de capacidad económica”.⁷⁵² FERREIRO LAPATZA destaca que “la Ley quiere que el responsable asegure la obligación de otro, que garantice su cumplimiento, no que la pague él de modo último o definitivo.”⁷⁵³

La doctrina, pues, es quasi unívoca al defender el derecho del responsable al resarcimiento o regreso (*rivalsa* en italiano).⁷⁵⁴ La LGT, además, lo reconoce en el artículo 41.6.: “Los responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil.”

También al sustituto la LGT reconoce tal derecho al decir en la segunda parte de su art. 36.3: “el sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la ley señale otra cosa.”

Lo que parece que necesita aún quedar más claro es que el derecho al reembolso no es lo mismo en los casos de responsabilidad y de sustitución.

Es verdad que ANDRÉA PARLATO ya advierte que para el sustituto el reembolso es una obligación mientras para el responsable es un derecho: “Una caratteristica comune alle due categorie di soggetti è costituita dalla ‘rivalsa’, che per il responsabile costituisce un ‘diritto’, per il sostituto un ‘obbligo’, salvo che in modo espresso non venga diversamente stabilito. [...] ... l’esistenza del

⁷⁵² GONZÁLEZ, Eusebio; GONZÁLEZ, Teresa. Op. cit, p. 256/257.

⁷⁵³ FERREIRO LAPATZA, José Juan. Op. cit., p. 447.

⁷⁵⁴ Dijo “quasi” unívoca porque surgiran inicialmente posiciones minoritarias en el sentido de negar el derecho de regreso a los responsables cuya responsabilidad tenga derivado de conductas ilícitas. Así CALVO ORTEGA en La responsabilidad tributaria solidaria por actos lícitos, *Hacienda Pública Española* nº 5/1970, p. 53 y 54, y en “La responsabilidad tributaria subsidiaria”, *Hacienda Pública Española* nº 10/1971, p. 156. Vid. la PARTE II de esta tesis en el final del ítem en que cuidamos de la doctrina española respecto la responsabilidad tributaria.

diritto di rivalsa è elemento rilevatore dell'alienità del debito da parte el responsabile d'imposta."⁷⁵⁵

Pero aún importa tener en cuenta el porqué de esto. Es que en los presupuestos de hecho de responsabilidad, como hemos visto, hay siempre la violación, por acción u omisión, de un deber de colaboración que acaba por concurrir para el incumplimiento por el contribuyente de la obligación de hacer el pago o para que se mantenga en abierto la deuda. Hay, pues, una infracción cometida por el responsable, por la cual, justamente, asume la posición de responsable. Diferentemente, en los casos de sustitución no hay cualquier infracción por parte del sustituto, pues el propio deber de retener y hacer el pago conforma la colaboración que de él espera la Administración Tributaria. Las hipótesis, pues, son sustancialmente distintas.

Se puede afirmar, por esto, que si de un lado el responsable responde por deuda ajena, de otro lo hace en razón de infracción propia.

De ahí porque el fundamento de la responsabilidad no queda automáticamente sin sustentación si el responsable no consigue obtener el reembolso, lo que es, además, la regla general, al menos en los casos de responsabilidad subsidiaria en que la derivación depende de la declaración de fallido del contribuyente.

LAGO MONTERO entiende que "no es posible la responsabilidad... cuando las posibilidades de reembolso de la cantidad satisfecha sean prácticamente inexistentes".⁷⁵⁶ Carece de legitimidad la designación de responsables en esos supuestos.

⁷⁵⁵ PARLATO, Andréa. Il responsabile ed il sostituto d'imposta. In *Tratatto...*, p. 848 e 865.

⁷⁵⁶ LAGO MONTERO, José Maria. *La Sujeción...*, p. 84

ALVARADO ESQUIVEL llega a afirmar que la obligación del responsable solamente “implica la carga de pagar provisionalmente la deuda tributaria para que la Hacienda Pública no quede al descubierto” y que, si no hay reembolso, “quien se enriquece ilícitamente es... la Hacienda Pública, ya que ha percibido una cantidad que no se justifica de cara al principio de capacidad económica reflejado en el hecho imponible”. Y concluye: “si no se quiere convertir al responsable tributario en contribuyente, la Administración Tributaria debe proceder a efectuar de inmediato la devolución de la deuda tributaria satisfecha por dicho sujeto...”⁷⁵⁷

Para nosotros, ALVARADO incurre en dos equívocos claros. En primero lugar, la obligación del responsable no se reduce a una obligación de pagar provisionalmente la deuda. Esto porque garantizar no equivale a solamente adelantar el pago en supuesto de demora. En segundo lugar, analiza la figura del responsable con base en la capacidad contributiva, cuando es imperativo que se haga el análisis teniendo en cuenta la infracción al deber de colaboración. Es decir, analiza la cuestión a partir del hecho imponible y no del presupuesto de hecho propio de la responsabilidad.

La *infracción* cometida por el responsable, asociada al daño causado en perjuicio de la Hacienda, es lo que fundamenta la obligación garantizadora o indemnizatoria del responsable. Y la no obtención posible del reembolso no le quita automáticamente el fundamento, sólo lo debilita.

Lo que nosotros afirmamos, pues, es que el reembolso no es una condición posterior de legitimidad de la responsabilidad.

⁷⁵⁷ ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús. *Análisis Comparativo de La Responsabilidad Tributaria en los Derechos Español y Mexicano*. Tesis doctoral. Salamanca: Universidad de Salamanca, Facultad de Derecho, 1994, p. 622/623.

Importa para la legitimidad del instituto de la responsabilidad tributaria, esto sí, que el responsable no responda sin causa propia, ya que capacidad contributiva no tiene por qué mostrar.

Es necesario, así, que el responsable haya podido evitar la obligación realizando el cumplimiento de sus deberes formales de colaboración que impidiesen el daño a la Hacienda. Si no los ha cumplido, hay causa propia para su obligación porque ha causado el daño. El deber de garantizar o indemnizar, como hemos visto, viene de ahí. Lo que ocurra después no es determinante.

El efectivo resarcimiento del responsable no es indispensable, ya que su obligación no ha sido la de pagar tributo en razón de su capacidad contributiva, sino de indemnizar la Hacienda por daños derivados de la “infracción” que ha cometido.

Decimos esto sin perjuicio de en algún caso concreto pudiera apuntarse la imposibilidad de que el responsable asuma la carga de la deuda del contribuyente. Pero el argumento no podrá ser la ausencia de reembolso, y si la desproporción entre el presupuesto y su consecuencia que pueda llevar a una argumentación consistente no solamente para amparar una pretensión de devolución más, antes mismo, para alejar la propia obligación de responder, por excesiva e ilegítima ante la diminuta infracción formal que haya sido practicada.

CONCLUSIÓN

1. El Derecho Tributario es una rama del Derecho a la que se reconoce autonomía. No obstante, seguro que hace parte del Ordenamiento Jurídico al lado de las demás ramas y que no es correcto hablar de la primacía de una sobre otras. La teoría de la obligación es aplicable en materia tributaria, observadas las peculiaridades de la tributación y la posibilidad del legislador de disponer de modo específico incluso sobre aspectos de la responsabilidad y de la sustitución en materia tributaria.
2. En el ámbito del Derecho de Obligaciones, está superada la idea de que se podría aislar obligación y responsabilidad, pues esta es justamente lo que caracteriza las obligaciones como jurídicas. De cualquier modo, su utilidad didáctica y analítica ha permitido mejor comprender la dinámica y complejidad de la relación de obligación. Respecto a las obligaciones de los terceros, será fundamental considerar estos aspectos para su buena comprensión.
3. Justifícase el tratamiento conjunto de los institutos jurídicos de la sustitución y de la responsabilidad tributarias porque los dos envuelven la potencial obligación y responsabilidad de un tercero por deuda originariamente del contribuyente.
4. La palabra sustitución tiene un sentido unívoco. En diversas lenguas, los léxicos la presentan con lo mismo significado de colocación de una persona o cosa en lugar de otra. Todavía no es costumbre utilizar la expresión *sustitución* para nombrar los institutos jurídicos de derecho de obligaciones. A menudo, son usados términos equivalentes como “subrogación”. En el derecho tributario sí que se usa el término sustitución, justamente para referir el tercero que es

puesto por ley “en lugar” del contribuyente respecto a la obligación de pagar el tributo.

5. En las primeras obras de derecho tributario se ha construido el concepto de sustitución tributaria, así refiriendo el instituto jurídico a través del cual un tercero (HENSEL) es colocado en lugar del contribuyente (GIANNINI) a los efectos de cumplir la obligación de pago de modo originario (BLUMENSTEIN). También figuran como características del instituto de la sustitución tributaria la concentración de los sujetos (BLUMENSTEIN) con vista a la facilitación de la recaudación (GIANNINI), la utilización de la retención como instrumento de la sustitución (HENSEL), el derecho del sustituto al resarcimiento (GIANNINI y JARACH).

5. La palabra responsabilidad, diferentemente, tiene muchos significados, aún que todos complementares. Puede significar la capacidad de alguien para responder por sus actos, la obligación de hacer algo, el ofrecimiento de garantía o la reparación por un daño. La complementariedad de los significados reside en que es necesario tener capacidad para obligarse o ser obligado, que la obligación implica garantía y que el obligado responde por el incumplimiento, reparándolo.

6. Para el estudio crítico de los institutos de la sustitución y de responsabilidad tributarias, es relevante primeramente tener atención a sus conceptos generales, fuerte en los elementos esenciales verificados en los derechos de los diversos países, y a las concepciones inherentes a las características peculiares que cada cual les atribuye.

7. En derecho, la necesidad de mayor precisión en cuanto al uso del lenguaje ha llevado a se distinguir la capacidad o imputabilidad de la

obligación y de la responsabilidad en sentido estricto, considerada esta como la obligación de reparar.

8. En el Derecho Tributario, la locución *responsabilidad tributaria* respecta a la responsabilidad de un tercero por deuda del contribuyente, junto al mismo (HENSEL, BLUMENTEIN, GIANNINI, MICHELI). La construcción de tal concepto pasó también por el destaque de que el responsable debe tener relación con el hecho imponible o con el contribuyente (HENSEL, MICHELI) y derecho de resarcimiento o regreso (BLUMENTEIN, GIANNINI, MICHELI). Además, tiene relieve la existencia de un presupuesto de hecho propio de la responsabilidad (HENSEL) colgado al incumplimiento de obligaciones (GIANNINI, JARACH) y la exigencia de ley expresa para atribución de responsabilidad tributaria (BLUMENTEIN, JARACH).

9. Tanto el derecho brasileño como el derecho español componen la tradición jurídica romano-germánica, además del que hay importante afinidades culturales entre las respectivas naciones y también entre ellas y las de los demás países de Europa. Así es que es posible establecer comparaciones útiles para el perfeccionamiento de los institutos estudiados.

10. Estudiando la sustitución tributaria, vemos que, en el derecho alemán, son distinguidos el deudor, el responsable y el retenedor. Considerase el retenedor un obligado al pago, todavía no un deudor del tributo. La *Abgabenordnung* deja a ley específica de cada impuesto determinar si un tercero debe pagar el tributo por cuenta del deudor.

11. En el derecho italiano, queda claro, con GIANNINI, la comprensión del sustituto como aquél colocado “in luogo” del contribuyente en la relación tributaria, sea en la tributación exclusiva como en la retención a cuenta y reconociéndose al mismo el derecho de regreso contra el sustituido. BERLIRI

destaca la necesidad de distinguir el deudor tributario, sujeto pasivo de la obligación tributaria, de los sujetos pasivos de las demás obligaciones accesorias envolviendo, por ejemplo, la sustitución. Para MICHELI, el sustituto es deudor por un debito propio y no solamente responsable por un débito ajeno. Además, PARLATO destaca que el sustituto solo es tercero relativamente al hecho imponible, pero no relativamente a la obligación tributaria, de que es su sujeto pasivo. Habría, para FANTOZZI y PARLATO, el desvío de la obligación de un sujeto pasivo –el contribuyente– para otro –el sustituto–. TESAURO refiere el sustituto no como un obligado que sustituye otro, pero como un obligado antes del otro. PARLATO apunta la concurrencia de dos normas: una principal y otra secundaria, ésta generando la obligación del sustituto. Entiende que la sustitución puede ser total o “a titolo di acconto”; para FANTOZZI, sustitución “própria” o “imprópria”; para TESAURO, sustitución “a titolo definitivo” y aquella a cuenta, en que siquiera el sustituto figura como deudor “in luogo” del contribuyente, sino como sujeto pasivo de la obligación de pagar el valor retenido. FANTOZZI y TESAURO destacan que, en la sustitución en sentido estricto, sólo se puede cobrar el tributo del contribuyente en el caso de falta de retención y falta del pago. El derecho de regreso (*diritto di rivalsa*) del sustituto es siempre asegurado. TESAURO llega a afirmar que la retención es un “diritto-dovere” del sustituto.

12. En el derecho portugués, la LGTP considera el sustituto como uno de los posibles sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria. Su artículo 20º dispone que la sustitución implica la exigencia de la prestación tributaria de persona diferente del contribuyente y que es realizada por retención. LEITE DE CAMPOS destaca que el sustituto es deudor en nombre propio, aún que de una deuda ajena. JOSÉ CASALTA NABAS entiende que se debería distinguir la sustitución tributaria de la retención a cuenta. El art. 28 de la LGTP prevé que el

contribuyente permanece obligado. Por esto, LEITE DE CAMPOS dijo que no hay verdadera sustitución.

13. El derecho español, en la LGT de 1963, presentaba la sustitución en el capítulo del sujeto pasivo, alcanzando también los retenedores. En la LGT de 2003, son considerados sujetos pasivos de los tributos el contribuyente y el sustituto solamente. El retenedor a cuenta y el responsable son tratados de modo aislado. El sustituto es obligado en lugar del contribuyente a cumplir la obligación tributaria principal y las formales inherentes a la misma.

14. En la doctrina española, estos institutos están muy desarrollados en cuanto a varios puntos. CALVO ORTEGA considera que “la sustitución es un tipo concreto de colaboración”. PEREZ DE AYALA apunta que el sustituto es más fácil de ser obligado al pago del tributo por “el poder de control que ejerce sobre la actividad del contribuyente”. LAGO MONTERO destaca, todavía, que implica la exigencia de pago de quién no realiza el hecho imponible ni tiene la capacidad contributiva que se quiere gravar. De ahí, la importancia de la retención o del resarcimiento para la legitimidad de régimen de sustitución. De ahí también que CALVO ORTEGA subraya la necesidad de prudencia en el establecimiento de sustituciones, de modo que no sean muy difíciles o gravosas para el sustituto. LAGO MONTERO considera el sustituto como un sujeto pasivo instrumental, anómalo que, todavía, “ni minora ni desvirtúa el papel del contribuyente como sujeto pasivo principal”. La doctrina española es unívoca al decir que el sustituto es colocado “en lugar” y que “desplaza” el contribuyente. Para EUSEBIO GONZÁLEZ, es colocado en lugar del contribuyente “a los efectos de cumplir con la obligación tributaria de éste”. MARTÍN QUERÁLT subraya que este es el aspecto más decisivo de su régimen jurídico y que, ocupando el lugar del contribuyente, el sustituto queda como “único sujeto vinculado ante la Hacienda”. PEREZ DE AYALA destaca, todavía, que del art. 36 de la LGT no se deduce la eliminación de la condición de sujeto pasivo para

el contribuyente. La extensión de las obligaciones del contribuyente dependerá de la sustitución ser completa o incompleta, conforme CALVO ORTEGA, expresiones también utilizadas por LAPATZA. Éste y también MARTÍN QUERALT entienden que la LGT ha adoptado un modelo de sustitución completa. EUSEBIO GONZÁLEZ destaca que es consecuencia de la retención desplazar al contribuyente, quedando éste liberado “con independencia de que el importe de las retenciones practicadas sea luego ingresado o no por el sustituto”. EUSEBIO considera la distinción entre sustitución y retención a cuenta como “puramente escolástica”. LAPATZA considera la retención como variante de la sustitución. LAGO MONTERO considera que al retenedor se puede calificársele “a lo sumo como sustituto impropio”. MARTÍN QUERALT apunta como diferencia radical entre los institutos que en la retención o ingreso a cuenta no hay el desplazamiento del contribuyente, mientras en la sustitución propiamente sí que hay. La doctrina española muy bien destaca que la sustitución tributaria tiene su presupuesto de hecho específico. Por esto, EUSEBIO dijo que son necesarios dos presupuestos: el de la obligación tributaria a cargo del contribuyente y el de la sustitución propiamente, “que liga la obligación tributaria del contribuyente a la persona del sustituto designado por la Ley”. LAPATZA y LAGO MONTERO frisan que el objeto puede ser el mismo, pero que se trata de obligaciones diversas.

15. En la jurisprudencia española, vemos la reiterada afirmación, incluso por el Tribunal Supremo, de la necesidad de ley para la determinación de la sustitución tributaria. También vemos que el crédito tributario debe ser exigido del sustituto y, apenas en caso de insuficiencia patrimonial, ser cobrado del contribuyente. La jurisprudencia también considera la evolución del entendimiento en el sentido de que no son confundibles el sustituto y el retenedor o obligado a cuenta. Hay retenciones por el sustituto o por personas obligadas por la ley a practicar solamente la retención. Respecto al

resarcimiento, es reconocido, por ejemplo, por el STJCAT, “el derecho del sustituto a percibir del contribuyente las cantidades ingresadas”.

16. En el derecho positivo brasileño, el *Código Tributario Nacional* considera el sustituto como una de las especies responsables tributarios. Su artículo 121 considera sujetos pasivos el contribuyente y el responsable, así considerado cualquiera que, sin ser contribuyente, esté obligado al pago por la ley. El artículo 128 exige que el tercero esté vinculado al hecho imponible y, de otro lado, permite que la ley excluya la responsabilidad del contribuyente o la atribuya en carácter subsidiario. La propia Constitución brasileña, en su artículo 150, párrafo 7º, autoriza la “substituição tributária para frente”, en que el pago es exigido antes de la ocurrencia del hecho imponible.

17. En la doctrina brasileña, ALFREDO AUGUSTO BECKER consideraba el sustituto como un sujeto pasivo de la relación tributaria. LUCIANO AMARO critica la calificación legal del sustituto como responsable. RUBENS GOMES DE SOUSA consideraba la sustitución tributaria como una modalidad de sujeción pasiva indirecta y dice que “a obrigação tributária surge desde logo contra pessoa diferente daquela que esteja e relação econômica com o ato, ou negócio tributado”. PAULO DE BARROS CARVALHO, diferentemente, dijo que “o legislador nada substitui, somente institui” y SACHA CALMON NAVARRO COELHO añade que, en los supuestos de sustitución, “há pagamento de dívida própria, embora decorrente de fato gerador de terceiro”. Para él, el sustituto es un sujeto pasivo directo. AMÍLCAR FALCÃO apunta la importancia del contribuyente como deudor del tributo, mismo en los supuestos de sustitución, pues el hecho imponible es establecido en relación al contribuyente. La doctrina acostumbra utilizar el término “responsabilidade por substituição” para designar el sustituto y considera el retenedor como una espécie de sustituto. RICARDO LOBO TORRES afirma que “A retenção na fonte é uma das formas de substituição”. Todavía SACHA CALMON NAVARRO COELHO distingue

los institutos de la sustitución y de la retención, considerando a este como simples “agente de arrecadação”. Aún de encuentra, en la doctrina brasileña – nosotros mismos, RICARDO LOBO TORRES y JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO–, la clasificación de los supuestos de sustitución en “substituição para frente, substituição para trás e, por vezes, em substituição comum”, conforme la posición del sustituto respecto al contribuyente o al momento de la retención respecto a la ocurrencia del hecho imponible. Parte de la doctrina brasileña entiende que la exclusión de la responsabilidad del contribuyente es inherente a la sustitución, así ALFREDO AUGUSTO BECKER, RICARDO LOBO TORRES y JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO. Nosotros, todavía, siempre entendemos de modo diverso. Cuanto a la estructura de la norma, BECKER advertía que ocurría un cambio en el sujeto pasivo del tributo. MISABEL DERZI dijo que hay dos normas, la principal y la secundaria que altera el aspecto subjetivo de la primera. RICARDO LOBO TORRES también reconoce los dos presupuestos de hecho: el de la obligación tributaria y el de la sustitución. Cuanto al resarcimiento, BECKER lo considera un requisito de validez de la sustitución. SACHA CALMON NAVARRO COELHO destaca que “A capacidade contributiva que deve ser atingida é a da pessoa que pratica o fato gerador, e não a do substituto” y LUCIANO AMARO añade que “o ônus tributário não pode ser deslocado arbitrariamente pela lei para qualquer pessoa”.

18. En la jurisprudencia brasileña, el *Supremo Tribunal Federal* destaca que la sustitución exige dos normas, una respecto la relación contributiva, otra respecto la relación de colaboración entre el sustituto y la Hacienda. Admite la utilización de presunciones en la norma de sustitución para la definición del valor del pago, pero sin que pueda tener carácter absoluto. También admite la sustitución tributaria con antelación del pago (“substituição tributaria para frente”), fuerte en la practicabilidad de la tributación y reconoce su carácter cautelar. En estos casos, asegura al sustituto el derecho al resarcimiento por la

Hacienda de los valores recaudados cuando el hecho imponible no ocurra, todavía no cuando la base real sea menor que la presumida. Sin embargo, hay divergencias en este punto, que está en nueva discusión y ya contó con decisiones en otro sentido del *Superior Tribunal de Justiça*. Los tribunales en general a menudo refieren el sustituto por la locución “responsável tributário por substituição”, pero distinguen la responsabilidad en sentido estricto de la sustitución tributaria, considerando el sustituto como una persona originariamente obligada al pago. Los tribunales también acostumbran considerar el retenedor como una especie de sustituto, no haciendo distinciones. Queda claro en la jurisprudencia brasileña, también, que la sustitución depende de ley específica y que debe, necesariamente, haber vinculación del tercero con el hecho imponible. El STF apunta límites que la ley de sustitución debe observar, algunos respecto la relación contributiva (norma de competencia y capacidad contributiva) y otros respecto la relación de sustitución (razonabilidad y proporcionalidad). El principio de la capacidad contributiva es invocado por el STJ para la afirmación del derecho del sustituto al resarcimiento al contribuyente. Hay importante decisión en el sentido de que la sujeción pasiva es atribuida integralmente al sustituto, de modo que queda excluida la responsabilidad del contribuyente aún que respecto a alguna diferencia: solamente del sustituto es posible exigir el tributo.

19. Cuanto a la responsabilidad tributaria, en el derecho alemán la locución es reservada a la posición del tercero responsable por la deuda de otro, el contribuyente. Es un instituto utilizado para garantizar contra el incumplimiento del pago. El responsable es considerado por la *Abgabenordnung* un obligado tributario. Queda claro en el derecho alemán que la responsabilidad depende de la ocurrencia del hecho imponible y de su presupuesto de hecho propio (*Haftungstatbestand*). La responsabilidad es verificada por la agencia tributaria y da origen a un aviso responsabilidad

(*Haftungsbescheid*). Las hipótesis de responsabilidad tributaria son establecidas en la AO y en leyes específicas. La AO establece el carácter subsidiario de la responsabilidad del tercero.

20. En el derecho italiano, el responsable tributario figura como obligado junto con el contribuyente (*insieme con altri*) por tributo por este debido. El derecho al resarcimiento (*rivalsa*) es asegurado como reflejo del carácter ajeno de la deuda (*dell'alienità del debito*), conforme PARLATO y FANTOZZI. También es destacado por la doctrina que la responsabilidad requiere dos presupuestos de hecho, el de la obligación principal y el de la responsabilidad. El responsable es aquél que realiza la “*fattispecie collaterale*”, “*ulteriore e diversa*” (TESAURO). El presupuesto de hecho de la responsabilidad es condicionado al del tributo (PARLATO). Hay una dependencia de la obligación del contribuyente (ALLORIO). Sólo la persona que tiene una relación particular con el deudor es que puede ser puesto como responsable (PUGLIESE). Vale decir, también que, en el derecho italiano, vencida la deuda, la Hacienda puede exigir el pago sea del contribuyente sea del responsable, sin beneficio de orden (FANTOZZI).

21. En Portugal, el responsable es considerado como uno de los sujetos pasivos de la relación tributaria. La doctrina destaca que la responsabilidad depende de la ocurrencia de los presupuestos de hecho del tributo y de la responsabilidad (LEITE DE CAMPOS). La exigencia de ley es inexcusable. En las hipótesis de responsabilidad establecidas por la *Lei Geral Tributária*, hay invariablemente el elemento de incumplimiento de obligaciones por el responsable. JOSÉ CASALTA NABAIS critica la presunción legal de culpa de los responsables. La LGTP establece la subsidiaridad de la obligación del responsable. Además, la derivación depende de la insuficiencia de bienes del contribuyente. Hay previsión de audiencia previa del responsable y de declaración fundamentada respecto a los presupuestos y a la extensión de la

responsabilidad. El responsable puede pagar sin intereses, si no manifieste oposición.

22. En el derecho positivo español, la Ley General Tributaria de 1963 trataba de los responsables en el capítulo sobre el sujeto pasivo, aún que en sección propia. Ponía la ley como fuente de la obligación de los responsables y establecía su carácter subsidiario, además de excluir de la responsabilidad las sanciones. También ya previa el procedimiento de derivación, con previa audiencia del responsable, garantizaba período voluntario para el pago y subordinaba la derivación a la declaración de fallido del deudor. La Ley General Tributaria de 2003, a su vez, cuida del contribuyente y del sustituto como sujetos pasivos y, aisladamente, del responsable tributario. Es decir, es considerado un obligado tributario, pero no sujeto pasivo de la obligación tributaria. Los responsables son las otras personas que la ley pone junto a los deudores principales. Establece el carácter subsidiario, salvo precepto legal diverso. La responsabilidad no alcanza las sanciones. Es reconocido el derecho de reembolso del responsable de cara al deudor principal.

23. La doctrina española refiere el responsable como alguien obligado al pago del tributo que cumple una función de garantía (FERREIRO LAPATZA, LAGO MONTERO, MAZORRA). Es un tercero que no es sujeto pasivo del tributo por no ser el titular del hecho imponible, pero coexiste junto al contribuyente como deudor (PEREZ DE AYALA), sin desplazarlo ni ocupar su lugar (MARTÍN QUERALT). El responsable sólo responde por una obligación tributaria nacida y vencida (PEREZ DE AYALA), entonces a título solidario o subsidiario (FERREIRO LAPATZA). Es, por tanto, un deudor suplente (FERREIRO LAPATZA). Depende de un Acto de Declaración de responsabilidad que incluya todos los elementos de la liquidación y cuya notificación al responsable le permite recurrir tanto la liquidación como el propio acto de derivación (EUSEBIO GONZÁLEZ). La responsabilidad exige

dos presupuestos de hecho diferentes: el del que deriva la obligación de los deudores principales y el del que deriva la obligación del responsable (FERREIRO LAPATZA). El presupuesto de hecho de la responsabilidad tiene que revelar alguna vinculación entre el responsable y el contribuyente o el hecho imponible. Además, no es posible la responsabilidad cuando la conducta del hipotético responsable no produce daño (LAGO MONTERO). El objeto de la obligación del responsable también es distinto, pues las sanciones, por ejemplo, son regidas por el principio de la personalidad (EUSEBIO GONZÁLEZ, MARTÍN JIMÉNEZ) y sólo responde por las obligaciones accesorias cuando incurra en sus particulares presupuestos (MARTÍN QUERALT). El responsable no responde por cantidades debidas por acciones y omisiones imputables exclusivamente al contribuyente (CALVO ORTEGA). Por fin, al responsable se le reconoce el derecho al reembolso de cara al deudor principal, lo que se impone para corregir el enriquecimiento injusto y para dar efectividad al principio constitucional de capacidad económica (EUSEBIO GONZÁLEZ).

24. El Tribunal Constitucional español, fuerte en el derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión, reconoce al responsable la oportunidad de efectuar el pago en período voluntario, así como de reaccionar frente a la propia derivación e responsabilidad y frente a la deuda que se le exige. El Tribunal Supremo destaca que la responsabilidad por infracciones depende de que el responsable tenga participado de la infracción, lo que es reproducido y desarrollado también por los tribunales superiores de justicia. Así es que el TSJ CAT, por ejemplo, destaca que no puede haber responsabilidad objetiva de los administradores, aunque si *in eligendo* y *in vigilando*. El TSJ CL dijo de la inversión de la carga de la prueba: “El administrador debe probar su conducta diligente”. La jurisprudencia también destaca que en la responsabilidad subsidiaria, la derivación depende de que se considere previamente el

contribuyente fallido, después de sus bienes hubieren sido suficientemente perseguidos. La declaración de fallido del contribuyente es “presupuesto o requisito inexcusable” (STJ CV).

25. En el derecho positivo brasileño, las normas generales respecto la responsabilidad tributaria constan en el *Código Tributário Nacional – CTN* (Lei 5.172/1966). El responsable es considerado un sujeto pasivo de la obligación principal. Es considerado responsable quien la ley obligue sin que sea contribuyente. Alcanza, por tanto, la ancha categoría de los terceros obligados al pago. En un sentido amplio, también son responsables tributarios el sustituto y el retenedor. Pero en sentido estricto –lo que a nosotros ahora es relevante-, son responsables aquellos que responden con función de garantía. El CTN sólo permite que la ley considere responsable quien tenga relación con el hecho imponible. En algunos supuestos, la responsabilidad asume un carácter de garantía real, pues un bien o un patrimonio queda afectado a la satisfacción del crédito. Todavía, normalmente tiene carácter predominante de garantía personal. Hay preceptos en que la responsabilidad es por el tributo y otros en que es por las obligaciones tributarias, alcanzando las multas. Cuanto a la responsabilidad por infracciones, dice que es independiente de la intención y de la efectividad, naturaleza y extensión de los efectos de los actos. No hay ley estableciendo el procedimiento de la derivación de responsabilidad en carácter general. Sólo hay actos administrativos normativos infralegales que cuidan de la materia respecto a los tributos federales. La *Portaria PGFN 180/2010* –de la *Procuradoria Geral da Fazenda Nacional* – establece la necesidad de declaración de responsabilidad, con la indicación del presupuesto de hecho respecto a los directores, gerentes o representantes de personas jurídicas a los efectos de permitir la cobranza judicial, pero no establece siquiera la necesidad de notificación del responsable, ni procedimiento para que pueda reaccionar, tampoco la oportunidad de pago en período voluntario. La *Portaria RFB*

2.284/2010 –de la *Secretaria da Receita Federal do Brasil*– es más amplia, pues establece en carácter general la necesidad de verificación de la responsabilidad, la notificación del responsable para defensa y la oportunidad de pago en período voluntário.

26. La doctrina brasileña destaca que la obligación del responsable tributario tiene carácter de garantía y no de prestación tributaria (BECKER). Destacase que la responsabilidad depende de un presupuesto de hecho específico (TORRES) y que solo puede ser establecida la responsabilidad de aquellos que tienen vinculación con el hecho imponible (COELHO), de modo que no puede ocurrir sin justificativa (CANTO). La doctrina también afirma la distinción entre la relación contributiva y la relación de responsabilidad (COSTA), apuntando que deberes implícitos de colaboración (CARVALHO) cuyo incumplimiento implica la responsabilidad (AMARO). También referencia a la vinculación de la responsabilidad por las sanciones a situaciones en que haya algún tipo de culpa del propio responsable (COELHO).

27. La jurisprudencia brasileña respecto la responsabilidad tributaria apunta para la exigencia de ley. Decretos del poder ejecutivo no son instrumento legislativo suficiente. Los tribunales también frisan la necesidad de que el tercero responsable tenga relación con el hecho imponible. El carácter de garantía de la responsabilidad tributaria es destacado. Además, es subrayado que la obligación del responsable es subordinada a la deuda del contribuyente, pues sin ésta no hay aquélla, so pena de *bis in idem*. La obligación del responsable, además, depende del incumplimiento de sus obligaciones de otra naturaleza. Hay juzgado reciente del Supremo Tribunal Federal que es claro en el sentido de que la responsabilidad exige la norma impositiva y la norma de responsabilidad, esta con su presupuesto de hecho y sujetos propios, denominada “regra matriz de responsabilidade tributária”. Sin embargo, esta comprensión es nueva en la jurisprudencia brasileña. Por mucho tiempo,

admitía la derivación de responsabilidad contra los representantes e personas jurídicas, por ejemplo, a vista solamente del incumplimiento de la obligación del contribuyente, sin nada preguntar sobre el presupuesto de hecho propio de la responsabilidad. Los tribunales, mismo hoy, aún no exigen que el presupuesto de hecho sea verificado y que los responsables tengan oportunidad de defensa administrativa, es decir, no exigen un procedimiento de derivación como condición a la cobranza de la deuda contra el responsable. Es decir, la jurisprudencia no acostumbra exigir de la Hacienda la formalización de un proceso administrativo contra el responsable. El carácter subsidiario de la responsabilidad es subrayado por la jurisprudencia brasileña.

28. Para la buena comprensión de los institutos jurídicos que imponen obligaciones a terceros que no el contribuyente, es importante tener plena conciencia de los fundamentos que los justifican. Es que lo normal, lo que se justifica de cara al deber fundamental de pagar tributo, es poner como obligado a pagar el tributo aquél cuya capacidad contributiva es revelada por el hecho imponible. El llamamiento de un tercero exige justificación especial.

29. Vivimos en Estados tributarios, es decir, en Estados cuyo medio de financiación es esencialmente la recaudación tributaria. La tributación aparece como un instrumento de la sociedad para el mantenimiento de las políticas públicas que envuelven la garantía de los derechos fundamentales de primera y segunda generaciones (es decir, los de libertad y los derechos a prestaciones: sociales y económicos), así como de los de tercera y cuarta generación.

30. Los deberes de los ciudadanos, inspirados por la solidaridad social, no se restringen a contribuir para los gastos públicos –el deber fundamental de pagar tributos–. Aún que el deber fundamental de pagar tributos sea la otra cara o contrapartida del carácter democrático y social del Estado que asegura a los ciudadanos los derechos fundamentales, ha más. También se puede

identificar el deber igualmente fundamental de colaborar para que la recaudación de los tributos sea más fácil, ágil y efectiva, minimizando el incumplimiento de las prestaciones tributarias propias y ajenas.

31. Los deberes de colaboración se pueden imponer en carácter originario y independen de la vinculación a específicas obligaciones de pago. Son más amplios que el deber de pagar tributos. Tienen carácter instrumental y se justifican de modo autónomo en el Estado democrático y social de derecho, al lado del deber de pagar tributos. Todos los ciudadanos pueden ser sujetos pasivos de deberes de colaboración, mientras solamente los ciudadanos con capacidad contributiva es que pueden ser sujetos pasivos del deber de pagar tributos.

32. El llamamiento a contribuir es el eje central, pero no prescinde del establecimiento de otras obligaciones y deberes necesarios a facilitar, viabilizar o garantizar la tributación, fundados en el deber fundamental de colaboración con la Administración tributaria. Presentan elevada relevancia los deberes que hacen posible el conocimiento de la situación económica de los ciudadanos, la fiscalización y la liquidación de los tributos y que incluso facilitan, aseguran y garantizan su recaudación.

33. Para profundizar en el conocimiento de los institutos relativos a obligaciones de los contribuyentes, es necesario mirar cada obligación de modo autónomo. Hay que atribuir relevancia a las obligaciones o deberes formales o instrumentales, mirando sus propios presupuestos de hecho, sujetos y objetos.

34. La tributación sólo cumple su función cuando sea efectiva. Para tanto, debe ser funcional, económica, sencilla. La practicabilidad de la tributación constituye un principio importante para la aplicación de la ley tributaria en una sociedad de masa, justificando la adopción por la ley de medidas que puedan

facilitar y garantizar la recaudación, en que se incluyen la utilización de ficciones y presunciones, la concentración de sujetos y la imposición de deberes formales necesarios a una mejor y más rápida fiscalización, liquidación y recaudación de los tributos. Muchas de ellas respectan al llamamiento de terceros a cumplir deberes de colaboración, so pena de quedar como garantes del crédito tributario.

35. Todavía, la invocación del deber fundamental de colaboración y del principio de la practicabilidad de la tributación no justifican todo. Son fundamentos para la imposición de obligaciones o deberes a terceros, todavía sólo se sustentan constitucionalmente cuando respecten los demás principios tributarios y los derechos fundamentales de los ciudadanos. Existe, así, una necesidad de legitimación constitucional de los deberes impuestos a los sustitutos y a los responsables.

36. La legalidad es un principio de derecho tributario a ser observado. Tanto la imposición de tributos depende de ley en sentido estricto como también depende de ley todo y cualquier cambio en la respectiva obligación que dispense el contribuyente de hacer el pago, lo obligue a soportar retención, excluya su responsabilidad o que atribuya al incumplimiento de sus obligaciones la posibilidad de la Hacienda buscar la satisfacción en patrimonio de otra persona considerada responsable. Además, nadie es obligado a hacer o a pagar si no por fuerza de la ley. Las obligaciones de los terceros no se pueden presumir. Además, esto está expreso tanto en la Ley General Tributaria española como en el *Código Tributário Nacional* brasileño, así como, por ejemplo, en la *Abgabenordnung* alemana y en la *Lei Geral Tributaria* portuguesa.

37. El principio de la capacidad contributiva también es importante para la legitimación de las normas de sustitución y de responsabilidad tributaria. La atribución de obligaciones a terceros no puede estar asociada a la

transformación del objeto de la tributación, de modo que deje de corresponder a una medida de la capacidad contributiva del contribuyente. Capacidad contributiva “vuol dire capacità economica di concorrere alle pubbliche spese” (BERLIRI), significa “al mismo tiempo existencia de una riqueza e posesión de una persona o en movimiento entre dos personas y graduación de la obligación tributaria según la magnitud de la capacidad contributiva que el legislador le atribuye” (JARACH). El sustituto y el responsable no son obligados como contribuyente, sino simples colaboradores de la Hacienda. De ahí la importancia de que el valor debido respecte a la riqueza del contribuyente y de que sea asegurado a los terceros la prerrogativa de retención o el derecho de regreso. Además, la determinación de retención con base en presunciones cuanto al montante debido no puede implicar cobranza dissociada de la capacidad contributiva efectiva del contribuyente.

38. La razonabilidad también constituye un principio que no se puede alejar en la legitimación de los regímenes de sustitución y de responsabilidad tributarias. Sólo se legitiman de cara a las reales posibilidades de cumplimiento y a los valores constitucionales. Además, tendrán de presentar compatibilidad respecto a sus motivaciones, los medios e fines. No son admitidos supuestos ni regímenes de sustitución o de responsabilidad que se califiquen como arbitrarios. No pasaría por el juicio de razonabilidad la ley que castigase como sustituto persona sin ascendencia respecto al sustituido, es decir, que no estuviese en posición de retener o exigir del sustituido el tributo. Igualmente, la ley que colocase como responsable quién no tuviese cualquier relación con el hecho imponible o con el contribuyente y que, por tanto, no pudiese influir de algún modo para que el contribuyente cumpliera su obligación de pago o para que el fisco tuviese informaciones que facilitasen la respectiva fiscalización. También violaría la razonabilidad exigir el tributo del contribuyente que ya tenga soportado la retención.

39. El principio de la proporcionalidad también es fundamental para la legitimación de los supuestos y regímenes de sustitución y de responsabilidad tributaria. Es un principio que se extrae del principio mayor del Estado de Derecho y que también es instrumento para la coordinación de los derechos fundamentales y de otros bienes jurídicos. Fuerte en el principio de la proporcionalidad, exígesse que la ley sea adecuada, necesaria y proporcional *stricto sensu*, es decir, que no imponga cargas o restricciones mayores que el beneficio que puede atender. Así es que la ley no puede imponer obligaciones, aún que formales, que no sean aptas a alcanzar el fin visado, que no sean necesarias de cara a la existencia de otros medios ya disponibles o mejores, o que, por su dificultad o complejidad impliquen restricciones demasiadas a la libertad de los ciudadanos o cargas excesivas, que, sí, no sean justificadas por los beneficios proporcionalmente inferiores generados. No pasaría en un análisis de proporcionalidad la ley que estableciera sustitución de cumplimiento “especialmente difícil o gravoso para el sustituto”, o que estableciera responsabilidad tributaria incondicionada, *independiente* del incumplimiento de deberes de colaboración, o en razón del incumplimiento de deberes exagerados e impracticables.

40. Respecto a la naturaleza de las obligaciones de sustitutos y responsables tributarios, importa tener en consideración la distinción entre obligaciones contributivas y obligaciones o deberes no contributivos. El fundamento de la obligación material o principal de pagar tributo es el deber fundamental de pagar tributos y su criterio justificador está en la capacidad contributiva. Las demás obligaciones o deberes establecidos con el fin de facilitar o asegurar la recaudación de los tributos constituyen prestaciones no contributivas formales o cautelares impuestas a los propios contribuyentes o a otras personas y, en este caso tienen como fundamento el deber fundamental de colaboración con la Administración y como criterio la proximidad de las personas a los hechos

imponibles o a los contribuyentes de modo a que se les pueda imponer deberes útiles a la recaudación.

41. Solamente el contribuyente es que es sujeto pasivo de la relación contributiva. Las demás personas, aún que obligadas a retener y a pagar o a responder en el supuesto de incumplimiento, son sujetos pasivos de relaciones propias de sustitución o de responsabilidad tributarias.

42. En los supuestos de sustitución por retención o de retención a cuenta, la obligación tiene un carácter predominante de hacer: retener y repasar el tributo (pagar con el dinero del contribuyente). También se imponen otras obligaciones formales a los terceros, como las de facilitar información, que igualmente son obligaciones de hacer, no hacer o tolerar, cuyo incumplimiento puede implicar otra obligación, la de garantizar el pago del tributo cuando el contribuyente no lo haga. El importante es que tales obligaciones tienen sujetos y contenidos propios, distintos de la relación contributiva.

42. Hay que distinguir los diversos deberes y obligaciones inherentes a la tributación. Por veces, una misma persona es obligada a obligaciones correlativas, una contributiva, otra no contributiva. A menudo, personas son obligadas a prestaciones para facilitar o asegurar la recaudación de tributos debidos por otros y es común que en estos casos en incumplimiento del deber propio genere la responsabilidad por la deuda ajena.

43. La referencia al sustituto y al responsable tributarios como terceros (*dritter Persone, terzo, terceiro*) obligados al pago del tributo se debe a una perspectiva centrada en el hecho imponible y puede llevar a la incomprensión de estos institutos. Es necesario el análisis de cada obligación o deber por que las personas son llamadas a colaborar con la tributación. Así, considerada la autonomía de cada relación, es posible identificar su naturaleza y sus propios

presupuestos de hecho, sujetos y contenido. En el análisis de cada una de estas obligaciones, no es correcto llamar al respectivo obligado como tercero. Además, muchas veces la posición jurídica del sustituto o del responsable implica diversas relaciones jurídicas con el contribuyente y con la Hacienda.

44. Sujeto pasivo en una relación jurídica es el obligado a prestar, el que debe satisfacer su objeto. Para que se pueda coger alguna utilidad del análisis de la sujeción pasiva, es necesario saber de que relación específica hablamos –si de la relación contributiva o de otras relaciones no contributivas- y también tener en cuenta que una única posición puede implicar diversas relaciones paralelas o sucesivas.

45. Las obligaciones del sustituto y del responsable no nacen del hecho imponible y no tiene naturaleza contributiva. Tienen sus presupuestos de hecho y objetos propios. Además, las posiciones jurídicas del sustituto y del responsable tributarios implican una serie de relaciones jurídicas con el Estado y con el contribuyente en que aparecen ora en el polo pasivo ora en el polo activo. El sustituto no es sujeto pasivo de la obligación tributaria principal de pagar tributo. Es sujeto pasivo de una obligación propia de retener y repasar o de pagar en lugar del contribuyente. El responsable a menudo es sujeto pasivo de obligaciones formales y, en el supuesto de su incumplimiento, de la obligación de garantizar el pago del tributo debido por el contribuyente. Además, el sustituto y el responsable también figuran como sujetos activos de cara al contribuyente cuanto a sus prerrogativas de hacer retención o de buscar el resarcimiento por el tributo pago. Así es que es necesario analizar de modo aislado los sujetos de las obligaciones material o principal, cautelares, accesorias, formales y de aquellas entre administrados.

46. Las obligaciones del sustituto están previstas expresamente en la ley. Así es que esta determina que ejerza prerrogativas junto al contribuyente sustituido

(retención, exigencia del valor del tributo) y que haga el repase o pago. Si el sustituto cumple tales obligaciones, no tendrá que hacer el pago con su propio dinero. Ya respecto a las obligaciones del responsable, a veces aparecen implícitamente o *a contrario sensu*. Es que acostumbra ser el incumplimiento de obligaciones formales el presupuesto de hecho de la responsabilidad. Lo que se quiere del responsable, en primer plano, no es que responda, sino que cumpla obligaciones formales importantes para que sea evitado el incumplimiento por el contribuyente. Así es que se exige de los notarios que pidan las comprobaciones de pago de tributos a aquellos que hacen negocios inmobiliarios, de los socios que sean diligentes en la gestión fiscal de sus empresas, de los adquirentes de inmuebles que verifiquen su situación tributaria y exijan de los vendedores la comprobación de pago de los tributos. Solamente en la hipótesis de incumplimiento de estos deberes es que se tornarán responsables propiamente. Se hicieren el cumplimiento, jamás llegarán a ser responsables. En un primer momento, por tanto, no hay obligación de responsabilidad, sino otra cuyo cumplimiento o incumplimiento pueden evitar o implicar la responsabilidad.

47. El sustituto y el responsable solamente son obligados a soportar el pago con sus propios recursos en el caso de incumplieren obligaciones anteriores, es decir, en supuestos de infracción a deberes suyos propios. La falta de la retención, la omisión cuanto a obligación de celo o de información, por ejemplo, es que puede ponerlos en la posición de garantes personales por la satisfacción del crédito tributario. El intento del legislador es garantizar el pago del tributo y no punir. Tanto que si el contribuyente hace el pago, nada se puede exigir del sustituto o del responsable. Sus obligaciones de garantizar están condicionadas a la pendencia de la deuda tributaria. Solamente es posible exigir del sustituto o del responsable que soporten en sus patrimonios la carga tributaria cuando el incumplimiento de obligaciones haya causado daño a la Hacienda.

48. El sustituto es obligado al pago en carácter originario. El responsable solo es obligado por derivación. Pero quién tiene la obligación de soportar la tributación en su patrimonio es el contribuyente, titular de la capacidad contributiva. Entonces, cuando el “tercero” lo hace, se le reconoce el derecho de resarcimiento ante el contribuyente, aún que la ley no lo diga expresamente. Lo que se busca del sustituto y del responsable es una colaboración para la buena recaudación de los tributos, colaboración esta de carácter predominantemente formal o instrumental. Lo que se quiere es que se colaboren para viabilizar la recaudación más sencilla, para mejorar la fiscalización, para evitar la evasión.

49. No se debe confundir los preceptos legales y las normas. No hay “correspondencia bi-unívoca” entre precepto y norma. A veces, de un precepto se extraen diversas normas y, a veces, son necesarios diversos para construir una única norma. Además, si en los supuestos de sustitución es normal que los mandamientos sean directos y inequívocos, en los supuestos de responsabilidad a menudo tenemos normas implícitas y también *a contrario sensu* en los preceptos legales. Es lo que ocurre con los deberes de colaboración en algunos supuestos de responsabilidad: el precepto legal limitase a establecer la consecuencia de una infracción, lo que se debe hacer para evitar la infracción es el deber implícito de colaboración. Así es que, por ejemplo, cuando la LGT prevé en su artículo 42.1.a la responsabilidad solidaria de aquellos que “sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria”, está a decir: las personas no deben causar ni colaborar activamente para la realización de infracciones tributarias.

50. El presupuesto de hecho de la sustitución tributaria es una situación lícita de rango económico en que el sustituto aparece con ascendencia sobre el contribuyente, como cuando tiene la pose de dinero a ser pago al contribuyente, lo que viabiliza la retención del montante del tributo debido, o cuando el

sustituto puede exigir el tributo juntamente con el precio de un producto que venda al contribuyente.

51. La sustitución ocurre cuanto a la realización del pago del tributo solamente. No hay sustitución del contribuyente por el sustituto en la propia relación contributiva. Sujeto pasivo de la relación contributiva continua a ser el contribuyente sustituido, por esto es que puede ser obligado a soportar la retención. El contribuyente sólo es desplazado de la obligación de hacer el pago en carácter originario, todavía no de la obligación de soportar la carga tributaria. Así es que, si la ley expresamente no dispone en contrario, el tributo impago por el sustituto puede ser cobrado tanto del sustituto como del contribuyente, a menos que este ya tenga soportado la retención. Es decir, el instituto de la sustitución no tiene el efecto automático y inherente de excluir la responsabilidad del contribuyente. Las relaciones de sustitución y de contribución son conexas e interdependientes.

52. La obligación del sustituto tiene naturaleza híbrida. Su objeto es pagar, todavía pagar con el dinero del contribuyente. Hecha la retención, el pago es mera actividad de transferencia de valores del contribuyente a la Hacienda, sin reflejo en las finanzas del sustituto. Por tanto, es un pagar que se realiza a través de un hacer.

53. Acostumbrase decir que el sustituto es un tercero puesto por la ley *en lugar* del contribuyente, desplazando al contribuyente. Este modo de referir al contribuyente parece traer más confusión que esclarecimiento. Esto porque lleva a pensar que el sustituto pueda tomar el lugar del contribuyente en el polo pasivo de la relación contributiva y que el contribuyente pueda quedar excluido de la misma. Decir que el sustituto debe en nombre propio deuda ajena también no ayuda mucho a la comprensión del instituto de la sustitución.

54. Aún que se diga que el sustituto sea obligado en lugar del sustituido, es de todo importante dejar claro que el sustituto jamás tomará el lugar del contribuyente en la relación contributiva. Solamente se pone en lugar del contribuyente cuando al deber de tomar la iniciativa de realizar el pago. Es un colaborador de la Administración que jamás participa de la relación contributiva. Hace el pago, todavía en nombre y con el dinero del contribuyente. Este se mantiene en la relación contributiva, motivo por lo cual tiene que soportar la retención o el resarcimiento. La responsabilidad del contribuyente no es excluida en la sustitución, a menos que la ley lo diga. La exclusión no es un rasgo necesario siquiera automático de la sustitución. En general, si no ocurrir la retención ni el pago por el sustituto, la Hacienda puede cobrar la deuda tributaria del sustituto o del contribuyente, que continúa deudor. La sustitución no excluye la responsabilidad del contribuyente, sino la pospone y subordina al incumplimiento de la obligación por el sustituto. Así, a lo mejor se podría decir que el sustituto es obligado antes del contribuyente (*prima di lui*).

55. El derecho a la retención o al resarcimiento es inherente a la sustitución y garantiza que la capacidad contributiva gravada sea la del contribuyente. Además, fuera gravado el propio sustituto, habría violación no solo al principio de la capacidad contributiva como a la proporcionalidad. La sustitución es colaboración, no es contribución.

56. La responsabilidad tributaria no es originada del hecho imponible, sino de una norma propia de responsabilidad, que tiene su propio presupuesto de hecho. La ley solo puede poner como responsable alguien que tenga alguna relación con los actos que dan lugar al nacimiento de la relación tributaria, de modo que pueda actuar sobre el contribuyente para que este realice el pago o de otro modo colaborar para la recaudación, por ejemplo, facilitando información útil a la Hacienda. Es por esto que el presupuesto de hecho de la

responsabilidad es una infracción a un deber, aún que implícito, del responsable, causante de un daño a los intereses de la Hacienda. En los supuestos de responsabilidad, por tanto, hay siempre un deber instrumental cuyo incumplimiento puede llevar propiamente a la posición de responsable por la deuda tributaria.

57. La obligación formal del responsable es originaria, pero la obligación que adviene de su incumplimiento, es decir, la de responder por la deuda tributaria, es derivada. La responsabilidad depende tanto del incumplimiento de un deber de colaboración como de la existencia de la deuda tributaria y de su incumplimiento por el contribuyente. La derivación de responsabilidad, por esto, exige acto y procedimiento propios.

58. La cobranza del tributo al responsable exige la verificación de la ocurrencia de dos presupuestos de hecho: el hecho imponible y el presupuesto propio de la norma de responsabilidad. Hay que haber un acto de declaración de responsabilidad y un procedimiento de derivación de responsabilidad que garantice al responsable amplio derecho de defensa. Además, ha de tener la posibilidad de hacer el pago en período voluntario.

59. Acostumbrase decir que el responsable es obligado *junto al* contribuyente. Diferentemente del sustituto, el responsable no desplazaría el contribuyente, sino se añadiría a él como deudor. Sin embargo, solo hay verdaderas obligaciones lado a lado, ponente dos sujetos uno junto del otro, cuando ha pluralidad de contribuyentes y, por tanto, de deudores en la propia relación contributiva. El responsable, en verdad, no está originariamente junto o al lado del contribuyente. Su obligación es subsidiaria. Sólo responde por deuda nacida y no pagada. Considerada la cronología del cumplimiento de las obligaciones y el requisito de incumplimiento de la obligación por el

contribuyente, a lo mejor se podría decir que el responsable es obligado *en seguida* o *después* del contribuyente.

60. El responsable hace el pago como garante de la deuda tributaria del contribuyente. Así es que se debe garantizar el derecho al resarcimiento, aunque la ley silencie. Dejar de reconocer tal derecho sería permitir el enriquecimiento sin causa del contribuyente. Mas el derecho de regreso no tiene la misma importancia en la sustitución y en la responsabilidad tributarias. La efectividad del regreso es indispensable a la validez de la sustitución. Ya en la responsabilidad, aunque se reconozca el derecho al regreso, esto no es determinante de la legitimidad de la misma. El responsable sólo responde cuando haya incumplido deber formal propio. Entonces, asume la posición de garante, sin garantía de que el contribuyente tendrá efectivamente medios para reembolsarlo. Además, como la exigencia contra el responsable depende, normalmente, de la declaración de fallido del contribuyente, muchas veces el reembolso es difícil o inviable. De ahí porque se dice que el reembolso es una obligación para el sustituto y un derecho para el responsable. Como el responsable responde por deuda ajena, pero en razón de infracción propia que es su presupuesto de hecho específico, el fundamento de la responsabilidad no deja de tener sustentación si el responsable no consigue obtener el reembolso. Esto no es una condición posterior de legitimidad de la responsabilidad.

61. A nosotros parece que la investigación del deber de colaboración de las personas con la Administración como un deber fundamental más amplio que el deber fundamental de pagar tributos puede ofrecer una perspectiva de análisis bastante fértil para la plena comprensión de los institutos que envuelven las múltiples y diversas obligaciones de otras personas que no los contribuyentes. Otra línea de investigación que vale seguir es la que respecta a los fundamentos de los institutos de la responsabilidad y de la sustitución, como la

practicabilidad, de un lado, y la razonabilidad y la proporcionalidad, de otro. Quizá puedan ser el objeto de otras tesis doctorales, mirados como tema central.

BIBLIOGRAFÍA CITADA

ALFONSO GALÁN, Rosa María. *Los Intereses por Retraso o Demora a Favor de la Hacienda Pública*. Madrid: Editorial Dykinson, 1998

ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel: *Sustitutos y retenedores en el ordenamiento tributario español*, Marcial Pons, Madrid, 1992.

ALLORIO, Enrico. *Diritto Processuale Tributario*. 5ª ed. Torino: Unione Tipografico Editrice Torinese, 1969

ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús. *Análisis Comparativo de La Responsabilidad Tributaria em los Derechos Español y Mexicano*. Tesis doctoral. Salamanca: Universidad de Salamanca, Facultad de Derecho, 1994

ÁLVAREZ MARTÍNEZ, Joaquín: *La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en la L.G.T.*, Aranzadi, Pamplona, 2004.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009

ANDRADE, Vieira. *Os Direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, 2ª edição, Almedina.

ÁNGEL YÁGUES, Ricardo de. Sobre las Palabras “Responder”, “Responsable” y “Responsabilidad”. In *Estudios Jurídicos en Homenaje al Profesor Luis Díez-Picazo*. Madrid: Thomson/Civitas, 2003

ANTUNES VARELA, João de Matos. *Das Obrigações em Geral*. Vol. I. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 1991

ARIAS ABELLÁN, M^a Dolores: “El estatuto jurídico del responsable del tributo en el derecho español”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* nº 42/1984

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 1^a edição: 1973. 4^a ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

ATIENZA, Manuel. *As Razões do Direito: Teorias da Argumentação Jurídica: Perelman, Toulmin, MacCormick, Alexy e outros*. São Paulo: Landy Editora, 2002.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. São Paulo: Malheiros, 2003

_____. Multa de Mora: Exames de Razoabilidade, Proporcionalidade e Excessividade. In: *Fundamentos do Estado de Direito: Estudos em homenagem ao Professor Almiro do Couto e Silva*. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. Imposto sobre a Circulação de Mercadorias – ICMS. Substituição tributária... *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 123/122, dez/05.

_____. Proporcionalidade e Direito Tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. Vol. I. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2003, p. 329/347.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 1^a edição: 1970. 11^a edição, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14^a ed. rev. e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

BARROS, Maurício. As Obrigações Tributárias Acessórias (Instrumentais) e a Responsabilidade Tributária (Solidária ou por Substituição/Retenção). In: *Revista de Direito Tributário da APET* nº 16. São Paulo: MP/APET, dezembro 2007, p. 103/144.

BARROSO, Luiz Roberto. Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade no direito constitucional. In: *Revista Forense*. Vol. 336. Rio de Janeiro: Forense, out-dez/1996, p. 125/136.

BARZOTTO, Luis Fernando. *A Democracia na Constituição*. São Leopoldo: Unisinos, 2003.

BASTOS, Celso Ribeiro. In: *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. 2, coord. Ives Gandra da Silva Martins, Ed. Saraiva, 1998.

BAUM, Adler. Aporias sobre o Sócio Irresponsável e a Irresponsabilidade do Sócio em Matéria Tributária. In: *Revista de Estudos Tributários* nº 68. São Paulo: IOB/IET, jul-ago/2009, p. 21/26.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2ª edição. Saraiva: 1972

BERLIRI, Antonio. *Principi di Diritto Tributario*. Vo. I. Seconda edizione. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1967

BETTI, Emilio. *Teoria Generale Delle Obbligazioni. II. Struttura dei Rapporti D'Obbligazione*. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1953

BEZERRA, Sandra Regina Alencar Guarita. A Sempre Polêmica Substituição Tributária do ICMS. In: *Revista de Estudos Tributários* nº 63. São Paulo: IOB/IET, set-out/2008, p. 97/103.

BLUMENSTEIN, Ernst; BLUMENSTEIN, Irene. *System des Steuerrechts*. Band I. Zürich: Polygraphischer Verlag A. G. Zürich, 1945

BORGES, Souto Maior. Princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo. In: *Revista de Direito Tributário* nº 63. São Paulo: Malheiros, 1997

BRIZ, J. Santos; GIL E LA CUESTA, I. Sierra; POVEDA, P. González; RODRÍGUEZ, M. M. Martínez-Pereda; RUBIO, J. M. Paz. *Derecho Civil. 3. Derecho de obligaciones*. Barcelona: Bosch, 2003

CALCINI, Fábio Pallaretti. Responsabilidade Tributária. O Dever de Observância ao Devido Processo Legal e Motivação. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 164, mar/2009, p. 32/42.

CALVO ORTEGA, Rafael. "La responsabilidad tributaria solidaria por actos lícitos", *Hacienda Pública Española* nº 5/1970

_____. "La responsabilidad tributaria subsidiaria", *Hacienda Pública Española* nº 10/1971

_____. *Curso de Derecho financiero. I. Derecho Tributário*. 11ª ed. Thomson/Civitas, 2007

_____. "Obligados tributarios", en *Comentarios a la L.G.T.*, Thomson Reuters Aranzadi, Madrid, 2009.

CANAZARO, Fábio. A Responsabilidade Tributária dos Sócios e dos Dirigentes em relação ao Passivo Tributário da Sociedade Cooperativa. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 145. São Paulo: ed. Dialética, outubro/2007, p. 23/35.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina, 1998.

CARDOSO, Alessandro Mendes. A responsabilidade do substituto tributário e os limites à praticidade. Belo Horizonte, n. 21, ano 4 Maio 2006 Disponível em: <<http://www.editoraforum.com.br/bid/bidConteudoShow.aspx?idConteudo=36066>> Acesso em: 11 fevereiro 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 9ª edição. São Paulo: Malheiros, 1997.

_____. *Reflexões sobre a Obrigação Tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.

_____. *ICMS*. 13ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. 1ª edição: 1974. 3ª ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 21ª edição. São Paulo: Saraiva, 2009.

CASADO OLLERO, Gabriel. La Colaboración con la Administración Tributaria. Notas para un Nuevo Modelo de Relaciones con el Fisco. *Hacienda Pública Española* nº 68/1981.

CAVALCANTE, Denise Lucena. A Razoabilidade e a Proporcionalidade na Interpretação Judicial das Normas Tributarias. In: TORRES, Ricardo Lobo (org). *Temas de Interpretação do Direito Tributário*. Rio de Janeiro/São Paulo: Renovar, 2003.

CHECA GONZÁLEZ, C.: *Los responsables tributarios*, Aranzadi, Pamplona, 2003

CLAUS – WILHEM CANARIS. Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito. 2ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian. 1996, p. 12/13. Traducción del original alemán *Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz*, 2. Auflage, Berlin: Duncker und Humblot, 1983

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 Sistema Tributário*. 3ª edição, Forense, 1991.

_____. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COMBARROS, V.E.: “La responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria, en el procedimiento de recaudación”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* nº 23/1979.

CORTÉS DOMINGUES, Matías; MARTÍN DELGADO, José María. *Ordenamiento Tributario Español I*. 3ª ed. Civitas, 1977.

COSTA, Alcides Jorge. Obrigação Tributária. In: *Curso de Direito Tributário*, CEJUP/Centro de Extensão Universitária, 1993, vol. 1.

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça Tributaria. Exequibilidade de Lei tributária e Direitos do Contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007

CREIFELDS, Carl; *et al.* *Rechtswörterbuch*. 19. Auflage. München: Verlag C. H. Beck, 2007.

COUTO E SILVA, Clovis V. do. *A Obrigação como Processo*. Porto Alegre: UFRGS, 1964

DARZÉ, Andréa Medrado. Alguns Aspectos Polêmicos sobre a Responsabilidade Tributária do Adquirente de Estabelecimento Empresarial – Art. 133 do CTN. In: *Revista de Direito Tributário nº 106*. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 139/149.

DAVID, René. *Os grandes sistemas do direito contemporâneo*. Tradução Hermínio A. Carvalho. São Paulo: Martins Fontes, 1986.

DE LA HUCHA CELADOR, F.: “Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en el Derecho tributario”, I, *Civitas Revista Española de*

Derecho Financiero nº 94/1997, y II, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* nº 95/1997.

DELGADO GARCÍA, Ana María. *La Derivación de Responsabilidad en la Recaudación de los Tributos*. Madrid/Barcelona: Marcial Pons, 2000.

DENARI, Zelmo. Reflexões acerca da Substituição Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 162, mar/2009, p. 70/75.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Princípio da Praticabilidade do Direito Tributário: Segurança Jurídica e Tributação. In: *Revista de Direito Tributário* nº 47. São Paulo: Malheiros, jan-mar/1989, p. 166/179.

_____. Notas de actualización a la obra de Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, 11ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 1999

_____. A Praticidade, a Substituição tributária e o Direito Fundamental à Justiça Individual. In: FISCHER, Octavio Campos (coord). *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 261/277.

DIAS DE SOUZA, Hamilton. ICMS – Substituição Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 12. São Paulo: Dialética, 1996

_____. A competência tributária e seu exercício: a racionalidade como limitação ao poder de tributar. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord). *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Lain, 2005.

DÍEZ-PICAZO, Luis. *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial*. Vol. II. 6ª ed. Navarra: Thomson/Civitas, 2008

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Proibição de tributos com Efeito de Confisco*. Porto Alegre: ed. Livraria do Advogado, 2007

FALCÃO, Amílcar. *Introdução ao Direito Tributário*. 1ª edición: 1958. 5ª edición revista e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1994

FALSITTA, Gaspare. *Manuale di Diritto Tributario*. Parte Generale. 5ª ed. Milano: CEDAM, 2005

FANTOZZI, Augusto. *Il Diritto Tributario*. Torino: UTET, 2003 (Ristampa 2004)

FERRAGUT, Maria Rita. Substituição Tributária – Antecipação, Valor Agregado e Ressarcimento. In: *Revista de Direito Tributário* nº 107/108. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 119/124.

FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicius (coord). *Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2007.

FERRATER MORA, José. *Diccionario de Filosofia*. Vol. 4. Alianza Editorial, 1986

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito: Técnica, Decisão, Dominação*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coordenadores). *Curso Avançado de Substituição Tributária: Modalidades e Direitos dos Contribuintes*. São Paulo: IOB, 2010.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de Derecho Financiero Español*. 25ª ed. Madrid: Marcial Pons, 2006

_____. Sujetos Pasivos y Capacidad Económica. In: *Revista de Direito Tributário* nº 59. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 160/167.

FINNIS, John. *Natural Law and Natural Rights*. New York: Orxford University Press, 2000.

GIANNINI, Achille Donato. *Instituciones de Derecho Tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1957. Traducción y Estudio preliminar por Fernando Sáinz de Bujanda. *Intituzioni di Diritto Tributario*. 7ª edición italiana, 1956.

GILISSEN, John. *Introdução Histórica ao Direito*. Traducción de A. M. Hespanha y L. M. Macaísta Malheiros. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1979.

GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

GOMES, Orlando. *Obrigações*. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000

GOMES DE SOUSA, Rubens. *Compêndio de Legislação Tributária*, 2ª ed., Ed. Financeiras, 1954

GONZÁLEZ, Eusebio; GONZÁLEZ, Teresa. *Derecho Tributario I*. Plaza Universitária, Salamanca, 2004

GRAU, Eros Roberto. *O Direito Posto e o Direito Pressuposto*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. *Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. Equidade, Razoabilidade, Proporcionalidade e Princípio da Moralidade. In: *Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica*. Vol. I, n. 3. Porto Alegre: Instituto de Hermenêutica Jurídica, 2005, p. 17/26.

GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura sui generis)*. Dialética, 2000

GUASTINI, Riccardo. *Das Fontes às Normas*. Tít. Original: *Dalle fonti alle Norme*. Traducción de Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GUERRA REGUERA, Manuel: *Garantías personales del crédito tributario*, Comares, Granada, 1997

GULLOP, Floyd G. *The Constitution of the United States: An Introduction*. USA: 1984

GUTIÉRREZ GARCIA, José Luis. *Conceptos Fundamentales en la Doctrina Social de la Iglesia*. Vol IV. Madrid: Centro de Estudios Sociales del Valle de los Caídos, 1971

HECK, Luís Afonso. *O Tribunal Constitucional Federal e o Desenvolvimento dos Princípios Constitucionais: Contributo para uma compreensão da Jurisdição Constitucional Federal Alemã*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995.

HENSEL, Albert. *Steuerrecht*. 2ª ed. Berlin: Verlag von Julius Springer, 1927.

HESSE, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha (Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland)*. Tradução de LUÍS AFONSO HECK. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. *A Retenção de 11% Sobre a Mão-de-Obra*. São Paulo: LTr Editora, 2000.

_____. *A Retenção na Fonte como Obrigação Instrumental: Aplicações no Custeio Previdenciário*. Niterói, RJ: Impetus, 2008.

JARACH, D. *El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*. 2ª ed. Buenos Aires: ABELEDO-PERROT, 1971.

JUSTEN FILHO, Marco. *Sujeição Tributária Passiva*. Belém: CEJUP, 1986.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 2ª ed. Traducción de João Baptista Machado. Título original: *Reine Rechtslehre*. São Paulo: Martins Fontes, 1987.

KÖNIG, Christiane. In: CREIFELDS, Carl; et al. *Rechtswörterbuch*. 19. Auflage. München: Verlag C. H. Beck, 2007

LACRUZ BERDEJO, José Luis; et al. *Elementos de Derecho Civil. Derecho de Obligaciones. Parte General. Teoría General del Contrato*. 3ª ed. DYKINSON, 2003

LAGO MONTERO, José María. "El procedimiento de declaración de la responsabilidad tributaria: una crítica". *Impuestos* nº 22, 1995

_____. *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*. Madrid: Marcial Pons, 1998

LANGENSCHIEDT. *Großwörterbuch Deutsch als Fremdsprache*. Berlin und München, 2008

LARENZ, Karl. *Derecho de Obligaciones*. Tomo I. Versión española y notas de J. S. BRIZ. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1958

_____. *Metodologia da Ciência do Direito*. 2ª ed. Tít. Original: *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. Edição portuguesa. Traducción: José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989.

LAROUSSE. *Dictionnaire de Français Compact*. 2005

LEITE DE CAMPOS, Diogo; LEITE DE CAMPOS, Mônica Horta Neves. *Direito Tributário*. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2001

LEMKE, Gisele. En prefacio a la obra: BODNAR, Zenildo. *Responsabilidde Tributária do Sócio-Administrador*. Curitiba: Juruá, 2006

MACHADO, Brandão. Notas de Direito Comparado – Tributação na Fonte e Substituição Tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord). *Direito Tributário*. Vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 73/94.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30ª ed. Malheiros, 2009.

_____. Inoponibilidade das Convenções Particulares à Fazenda Pública – Inteligência do art. 123 do CTN. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 177. São Paulo: ed. Dialética, junho/2010, p. 102/118.

_____. Solidariedade e Substituição Tributária no ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 167, ago/2009, p.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Os postulados da proporcionalidade e da razoabilidade: algumas notas sobre sua Aplicação no âmbito tributário. In: *Revista de Direito Tributário da APET*. Ano III. Ed. 9. São Paulo: MP, 2006, p. 51/86.

MADISON, James; HAMILTON, Alexander; JAY, John. *The Federalist Papers*. USA: Publisehd by the Penguin Group.

MAIA, Luiz Fernando. Inconsistências da Decisão do STJ em Recursos Repetitivos (Lei nº 11.678/2008), Mantendo a Responsabilidade na “CDA” do Sócio/Administrador Gerente para Responder por Débito de Pessoa Jurídica por Presunção. In: *Revista de Estudos Tributários* nº 68. São Paulo: IOB/IET, jul-ago/2009, p. 27/32.

MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Código de Processo Civil Comentado*. Rio de Janeiro, RT, 2008

MARQUES, Leonardo Nunes. A Responsabilidade Tributária do Sócio e a Inscrição em Dívida Ativa: Requisitos e Procedimento. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 179. São Paulo: ed. Dialética, agosto/2010, p. 102/118.

MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo: *Los supuestos de responsabilidad en la L.G.T. (Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria)*, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2007

MARTÍN JIMÉNEZ, Francisco Javier. *El Procedimiento de Derivación de Responsabilidad Tributaria*. Valladolid: Lex nova, 2000

MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; TEJERIZO LÓPEZ, José M.; CASADO OLLERO, Gabriel. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. 18ª edición. Madrid: Tecnos, 2007

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Vol. 2, Ed. Saraiva, 1998.

_____. Obrigações Acessórias Tributárias e a Disciplina Jurídica da Concorrência. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord). *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Lain, 2005.

MARTINS-COSTA, Judith. *Comentários ao Novo Código Civil: Do Direito das Obrigações*. Vol. V. Tomo I. *Do Adimplemento e da Extinção das Obrigações*. arts. 304 a 388. Coord: TEIXEIRA, Sálvio de Figueiredo. Rio de Janeiro: Forense, 2003

MAZORRA MANRIQUE DE LARA, Sonsoles. *Concepto de responsable en el Derecho Tributario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales y Marcial Pons, 1994

MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de Constitucionalidade*. São Paulo: Ed. Celso Bastos, 1999.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocência Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MICHEL, Gian Antonio. *Corso di Diritto Tributario*. 6ª ed. Torino: Società Editrice Subalpina, 1981. La primera edición es de 1970.

MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional*. Tomo IV. 4ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2008, p. 279.

MORAES, Germana de Oliveira. *Controle Jurisdicional da Administração Fazendária*. São Paulo: Dialética.

MUNGUÍA, Santiago Segura. *Diccionario Etimológico Latino-Español*. Madrid: Ediciones Generales Anaya, 1985

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *The Myth of Ownership*, New York: Oxford, 2002

NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Liv. Almedina, 1998

_____. *Direito Fiscal*. 4ª Ed. Reimp. Coimbra: Almedina, 2007

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. ISS (Imposto sobre Serviços)_responsabilidade tributária do tomador de serviços e a lei paulista. Belo Horizonte, n. 23, ano 4 setembro 2006 Disponível em: <<http://www.editoraforum.com.br/bid/bidConteudoShow.aspx?idConteudo=37871>>. Acesso em: 11 fevereiro 2011.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 1ª edição mimeografada: 1957. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

OXFORD. *Oxford Advanced Learner's Dictionary of Current English*. 7th ed. Oxford University Press, 2005

PARLATO, Andrea. *Il responsabile d'imposta*. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1963.

_____. *Il sostituto d'imposta*. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1969.

_____. *Il responsabile ed il sostituto d'imposta*. In: AMATUCCI, Andrea; GONZÁLEZ, Eusebio; TRZASKALIK, Christoph; et al. *Trattato di Diritto Tributario*. Padova: cedam, 2001.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 13ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

_____. O ato declaratório da responsabilidade tributária dos sócios: comentários à Portaria PGFN nº 180/10. In: SANTOS, herta Rani Teles (coord). Et al. *Execução Fiscal: Um tema atual sob diferentes olhares: Homenagem ao jurista Leon Frejda Szklarowsky*. Brasília: Consulex, 2011.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 3ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

_____. Responsabilidade Tributária: seu Pressuposto de Fato Específico e as Exigências para o Redirecionamento da Execução Fiscal. In: *Revista de Estudos Tributários* nº 68. São Paulo: IOB/IET, jul-ago/2009, p. 07/20.

_____. *Segurança Jurídica, Certeza do Direito e Tributação*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. *Direito Processual Tributário: Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à Luz*

da Doutrina e da Jurisprudência. 6ª ed. Porto Alegre: ed. Livraria do Advogado, 2010.

PAULSEN, Leandro; SOARES DE MELO, José Eduardo. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. 6ª ed. Porto Alegre: ed. Livraria do Advogado, 2011.

PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: Teoria Geral, Contribuições em espécie*. Porto Alegre: ed. Livraria do Advogado, 2010.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. Substituição Tributária no Direito Positivo Brasileiro. In: *Revista de Direito Tributário nº 106*. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 191/200.

PEREZ DE AYALA, Jose Luis; PEREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel. *Fundamentos de Derecho Tributario*. 7ª ed. Madrid: Nueva Imprenta, 2007

PESSOA, Flávia Moreira Guimarães Pessoa. *Manual de metodologia do trabalho científico: como fazer uma pesquisa de Direito Comparado*. Aracaju: Evocati, 2009.

PONTES, Helenílson Cunha. *O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário*. Dialética, 2000.

_____. Revisitando o Tema da Obrigação Tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. Vol. I. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2003.

PUEBLA AGRAMUNT, Nuria. “La solución española a los fraudes carrusel: responsabilidad subsidiaria del adquirente por el IVA no ingresado em la cadena”, *Cronica Tributaria nº 123/2007*

PUGLIESE, Mario. *Instituciones de Derecho Financiero*. 3ª ed. Estudio preliminar de Alfonso Cortina Gutiérrez. Edición en lengua española. México, Porrúa, 1976

QUINE, Willard Van Orman. *Methods of Logic*. New York/Chicago/San Francisco/Toronto: Holt, Rinehart and Winston,, 1964.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. *Diccionario de La Lengua Española*. 22ª ed. Madrid, 2001

RIBEIRO, Antônio de Pádua Ribeiro. Substituição Tributária para Frente. *Revista do Centro de Estudos Judiciários* nº 03, dez/97.

ROCHA, Eduardo Moraes da. Um Exame Crítico do Julgado do Supremo Tribunal Federal que admitiu a Construção de Pautas Fiscais de Caráter Absoluto na Substituição Tributária Progressiva. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 179. São Paulo: ed. Dialética, agosto/2010, p. 36/42.

ROCHA, Sergio André. A tributação na sociedade de risco. Belo Horizonte, n. 23, ano 4 Setembro 2006 disponível em: <<http://www.editoraforum.com.br/bid/bidConteudoShow.aspx?idConteudo=3774>>. Acesso em: 11 fevereiro 2001.

RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro. “El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* nº 125/2005.

ROTHENBURG, Walter Claudius. *Princípios Constitucionais*. Porto Alegre: Fabris, 1999, p. 54.

SACCO, Rodolfo. *Introdução ao direito comparado*. Tradução de Véra Jacob de Fradera. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Lecciones de Derecho Financiero*. 2ª ed. Facultad de Derecho Universidad Complutense. Madrid, 1982.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Responsabilidade, decadência, limites para a modificação do sujeito passivo da execução fiscal e a Súmula nº 392 do STJ. *Biblioteca digital Revista Fórum de direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 8, n. 44, mar./abr. 2010. Parecer. Disponível em: <<http://www.editoraforum.com.br/bid/bidconteudoShow.aspx?idConteudo=66445>>. Acesso em: 10 fevereiro 2011.

SCHICK, Walter. *Haftung für Steuerschulden auf Grund Privatrechts?: Zugleich ein Beitrag zur Abgrenzung Steuerrecht – Privatrecht*. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt KG, 1993

SCHOUERI, Luís Eduardo. Exigências da CIDE sobre *Royalties* e Assistência Técnica ao Exterior. *Revista de Estudos Tributários* nº 37/144, jun/04.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. Atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. 28ª ed. Rio de Janeiro, 2009.

SOARES DE MELO, José Eduardo. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.

SOUSA, David Farias Diniz; FERNANDES, Bruno rocha Cesar. Substituição Tributária no Brasil: Proscênio Jurídico e Análise Prospectiva quanto ao Julgamento do STF. In: *Revista de Estudos Tributários* nº 51. São Paulo: IOB/IET, set-out/2006, p. 05/22.

SOUZA, Rubens Gomes de. Sujeito Passivo das Taxas. *Revista de Direito Público* nº 16.

SUNDFELD, Carlos Ari. *Fundamentos de Direito Público*. São Paulo: Malheiros, 1992.

TESAURO, Francesco. *Istituzioni di Diritto Tributario*. 8ª ed. Vol. I. Torino: UTET, 2004 (Ristampa 2005).

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 19. Auflage. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2008

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002

TORRES, Heleno Taveira. Sujeitos Passivos e sua Classificação no Direito Brasileiro. In: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (coord). *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002, p. 173/187.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol. II: Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro/São Paulo/Recife: Renovar, 2005

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol. I: Constituição financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal. Rio de Janeiro/São Paulo/Recife: Renovar, 2009

_____. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 16ª ed. Rio de Janeiro e São Paulo: Renovar, 2009

TRACHTMAN, Michael G. *The Supremes' Greatest Hits: the 37 Supreme Court cases that most directly affect your life*. Ney York: Sterling Publishing Co., 2009

TRIBE, Lawrence; DROF, Michael C. *On Reading de Constitution*. USA: Harvard University Press, 1991.

UNIVERSIDAD DE SALAMANCA. *Diccionario de la Lengua Española*. Madrid: Santillana, 2006

VANONI, E. *Natura ed Interpretazione delle leggi tributarie*. 1932. A transcrição é da edição espanhola de 1961 publicada pelos Instituto de Estudios Fiscales, Madrid

VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

ZAGREBELSKY, Gustavo. *El Derecho Dúctil: Ley, Derechos, Justicia*. 5ª ed. Título original: *Il diritto Mitte: Legge, Diritti, Giustizia*. Traducción de Marina Gascón. Madrid: Trotta, 2003.

JURISPRUDENCIA⁷⁵⁸

Sentencia del Tribunal Constitucional español núm. 36/1982, de 16 de junio

Sentencia del Tribunal Constitucional español núm. 169/1986, de 22 de diciembre

Sentencia del Tribunal Constitucional español núm. 76/1990, de 26 de abril

Sentencia del Superior Tribunal de Justiça brasileño, Segunda Turma, en el Recurso Especial núm. 395, de 27 de junio de 1990

Sentencia del Tribunal Regional Federal da 5ª Região, Segunda Turma, en la Apelação em Mandado de Segurança núm. 2030, de setiembre de 1990.

Sentencia del Tribunal Regional Federal da 5ª Região, Primeira Turma, en la Apelação em Mandado de Segurança núm. 2368, nov/91;

Sentencia del Superior Tribunal de Justicia brasileño, Primeira Turma, en el Recurso Ordinário em Mandado de Segurança núm. 5.348, de 03 de mayo de 1995

Sentencia del Superior Tribunal de Justicia brasileño, Primeira Turma, en el Recurso Especial núm. 67.930, de 02 de agosto de 1995

Sentencia del Superior Tribunal de Justicia brasileño, Primeira Turma, en el Recurso Especial núm. 67.835, de 04 de diciembre de 1995

⁷⁵⁸ La jurisprudencia citada ha sido obtenida en los sitios oficiales de los tribunales (españoles: www.poderjudicial.es y www.tribunalconstitucional.es; brasileños: www.stf.gov.br, www.stj.gov.br, www.trf3.gov.br, www.trf5.gov.br y www.trf4.gov.br) o, cuando indicada, en la revista Aranzadi Jurisprudencia Tributaria.

Sentencia del Superior Tribunal de Justicia brasileño, Primeira Seção, en los Embargos de Divergência en el Recurso Especial núm. 52.520, de 24 de abril de 1996

Sentencia del Superior Tribunal de Justicia brasileño, Quinta Turma, en el Recurso Especial núm. 86.465, 05 de septiembre de 1996

Sentencia del Superior Tribunal de Justicia brasileño, Segunda Turma, en el Recurso Especial núm. 36.543, de 17 de septiembre de 1996

Sentencia del Tribunal Supremo español de 5 de diciembre de 1996

Sentencia del Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Terceira Turma, Rel. Marga Inge Barth Tessler, Apelação Cível núm. 94.04.46332-9, 01/04/1998;

Sentencia del Tribunal Supremo español de 25 de enero de 1999

Sentencia del Supremo Tribunal Federal brasileño en el Recurso Extraordinário núm. 213.396, de 02 de agosto de 1999

Sentencia del Supremo Tribunal Federal brasileño en el Recurso Extraordinário núm. 202.715, de 26 de octubre de 1999

Sentencia del Superior Tribunal de Justicia brasileño, Segunda Turma, en el Recurso Ordinário em Mandado de Segurança núm. 7.641, de 09 de noviembre de 1999

Sentencia del Superior Tribunal de Justicia brasileño, Primeira Turma, en el Recurso Especial núm. 189.428, de 09 de noviembre de 1999

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña núm. 617/2000

Sentencia del Superior Tribunal de Justicia brasileño, Segunda Turma, en el Recurso Especial núm. 153.664, de 08 de agosto de 2000

Sentencia del Supremo Tribunal Federal brasileño en el Agravo Regimental en el Recurso Extraordinário núm. 266.523, de 08 de agosto de 2000

Sentencia del Superior Tribunal de Justicia, Primeira Turma, en el Recurso Especial núm. 279.416, de 15 de marzo de 2001

Sentencia del Superior Tribunal de Justicia, Primeira Seção, en el Recurso Ordinário em Mandado de Segurança núm. 10.476, de 13 de noviembre de 2001

Sentencia del Superior Tribunal de Justicia, Segunda Turma, en el Recurso Ordinário em Mandado de Segurança núm. 13.387, de 23 de abril de 2002

Sentencia del Supremo Tribunal Federal brasileño en el Recurso Extraordinário núm. 216.867, de 02 de abril de 2002

Sentencia del Supremo Tribunal Federal brasileño en la Ação Direta de Inconstitucionalidade núm. 1.851, Min. Ilmar Galvão, mayo de 2002

Sentencia del Supremo Tribunal Federal brasileño en el Recurso Extraordinário núm. 216.867, rel. Min. Moreira Alves, mayo de 2002

Sentencia del Superior Tribunal de Justicia, Segunda Turma, en el Agravo Regimental en el Recurso Especial núm. 420.663, de 13 de agosto de 2002

Sentencia del Supremo Tribunal Federal brasileño en el Recurso Extraordinário núm. 194.382, de 25 de abril de 2003

Sentencia del Superior Tribunal de Justicia, Primeira Turma, en el Recurso Especial núm. 412.997, de 25 de noviembre de 2003

Sentencia del Superior Tribunal de Justicia, Primeira Turma, en el Recurso Especial núm. 503.406, de 18 de diciembre de 2003

Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona núm. 2387/2004

Sentencia del Superior Tribunal de Justicia, Primeira Turma, en el Agravo Regimental en el Agravo de Instrumento núm. 561.854, de 06 de abril de 2004

Sentencia del Supremo Tribunal Federal brasileño en el Recurso Extraordinário núm. 393.946, de 03 de noviembre de 2004

Sentencia del Superior Tribunal de Justiça brasileño, Segunda Turma, Recurso Especial núm. 402.451, rel. Min. João Otávio de Noronha, abril de 2006

Sentencia del Supremo Tribunal Federal brasileño en la Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.777, de 25 de mayo de 2006

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central 00/1335/2007

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia Comunitat Valenciana núm. 95/2007, 7 febrero 2007, Sala de lo Cont.-Adm., Sección 1, Ponente Sr. D. Salvador de Bellmont y Mora. Aranzadi Jurisprudencia Tributaria 2007-I, p. 1237

Sentencia del Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma, en el Recurso Especial núm. 857.614, de 04 de marzo de 2008

Sentencia del Tribunal Supremo de 5 marzo 2008. Sala de lo Cont.-Adm., Sección 2. Ponente Sr. D. Jua Gonzalo Martínez Micó. Aranzadi Jurisprudencia Tributaria 2008-I, p. 2939

Sentencia del Superior Tribunal de Justiça brasileño, Primeira Turma, en el Recurso Especial núm. 979.493, 15 de abril de 2008

Sentencia del Tribunal Supremo español de 25 de abril de 2008

Sentencia del Superior Tribunal de Justicia, Primeira Turma, en el Recurso Especial núm. 900.371, de 25 de mayo de 2008

Sentencia del Superior Tribunal de Justiça brasileño, Primeira Turma, Rel. Ministro Luiz Fux, Recurso Especial núm. 877.352, de 05 de agosto de 2008

Resolución del tribunal Económico-Administrativo Central de 8 octubre 2008. Vocalía 11. Aranzadi Jurisprudencia Tributaria 2009-I, p. 97

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia País Vasco núm. 19/2009. 12 enero 2009, Sala de lo cont.-Adm., Sección 1, Ponente Sra. Da Maríz del Mar Díaz Pérez. Aranzadi Jurisprudencia Tributaria 2009-II, p. 770

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia Castilla-La Mancha núm. 26/2009, 15 enero 2009. Sala de lo Cont.-Adm., Sección 2, Pnente Sr. D. Miguel Ángel Narváez Bermejo. Aranzadi Jurisprudencia Tributaria 2009-II, p. 80

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia Andalucía/Granada núm. 66/2009, 16 febrero 2009, Sala de lo cont.-Adm., Secció 2, Ponente Sr. D. Rafael Toledano Cantero. Aranzadi Jurisprudencia Tributaria 2009-I, p. 1764

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia Castilla-La Mancha núm. 102/2009, 02 marzo 2009. Sala de lo Cont.-Adm., Sección 2, Pnente Sr. D. Jaime Lozano Ibáñez. Aranzadi Jurisprudencia Tributaria 2009-II, p. 169

Sentencia del Superior Tribunal de Justiça brasileño, Primeira Seção, en el Recurso Especial núm. 1.036.375, de 11 de marzo de 2009

Sentencia del Superior Tribunal de Justiça brasileño, Primeira Seção, en el Recurso Especial núm. 1.101.728, de 11 de marzo de 2009

Sentencia del Superior Tribunal de Justiça brasileño, Primeira Seção, en el Recurso Especial núm. 1.104.900, de 25 de marzo de 2009

Sentencia del Superior Tribunal de Justiça brasileño, Segunda Turma, en el Recurso Especial núm. 645.047, de 02 de abril de 2009

Sentencia del Superior Tribunal de Justiça brasileño, Segunda Turma, en el Recurso Ordinário em Mandado de Segurança núm. 23.730, de 23 de abril de 2009

Sentencia del Superior Tribunal de Justiça brasileño, Primeira Seção, en el Recurso Especial núm. 931.727, de 26 de agosto de 2009

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia Andalucía/Sevilla núm. 1.205/2009, 9 octubre 2009, Sala de lo Cont-Adm., Sección 4, Ponente Sr. D. Guillermo Sanchís Fernández-Mensaqué

Sentencia de la Audicencia Nacional de 7 diciembre 2009, Sala de lo Cont.-Adm., Sección 7, Ponente Sr. D. Ángel Arozamena Laso. Aranzadi Jurisprudencia Tributaria 2010-I, p. 377

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunitat Valenciana n^o 8704/2009

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunitat Valenciana n^o 9024/2009

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andaluzia núm. 16409/2009

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilha y León núm. 7067/2009

Sentencia del Superior Tribunal de Justiça brasileño, Segunda Turma, en el Recurso Ordinário em Mandado de Segurança núm. 30.138, de 23 de febrero de 2010

Súmula del Superior Tribunal de Justiça brasileño núm. 430, de 24 de marzo de 2010

Súmula del Superior Tribunal de Justiça brasileño núm. 435, de 14 de abril de 2010

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia Andalucía/Sevilla núm. 496/2010, 30 abril 2010. Sala de lo Cont.-Adm., Sección 4. Ponente Sr. D. guillermo Sanchís Fernández-Mensaque. Aranzadi Jurisprudencia Tributaria núm. 2/2011, p. 522. Fundamento jurídico 7

Sentencia del Superior Tribunal de Justiça brasileño, Segunda Turma, en el Recurso Especial núm. 1.197.985, de 26 de agosto de 2010

Sentencia de la Audiencia Nacional, 4 octubre 2010. Sala de lo Cont.-Adm., Sección 7, Poente Sra. Da Begoña Fernández Dozagarat. Aranzadi Jurisprudencia Tributaria 2010-II, p. 1.377

Sentencia del Supremo Tribunal Federal brasileño en el Recurso Extraordinário núm. 562.276, de 03 de noviembre de 2010

Sentencia del Superior Tribunal de Justiça brasileño, Segunda Turma, en el Agravo Regimental en el Recurso Especial núm. 959.743, de 04 de noviembre de 2010

Sentencia del Superior Tribunal de Justiça brasileño, Segunda Turma, en el Agravo Regimental no Agravo de Instrumento núm. 1.281.042, de 09 de noviembre de 2010

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia Murcia núm. 1036/2010, de 26 de noviembre 2010. Sala de lo Cont.-Adm., Sección 2. Ponente: Sr. D. Fernando Castilho Rigabert. Aranzadi Jurisprudencia Tributaria núm. 3/2011, p. 968

Sentencia núm. 974/2010, de 2 diciembre 2010. Superior Tribunal de Justicia Extremadura. Sala de lo cont.-Adm., Sección 1. Ponente Sr. D. Daniel Ruiz Ballesteros. Fundamento jurídico 7. Aranzadi Jurisprudencia Tributaria núm. 3/2011, p. 757

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña núm. 1116/2010

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña núm. 9931/2010

Sentencia del Tribunal Constitucional español núm. 140/2010

Sentencia del Tribunal Supremo español núm. 6873/2010

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León núm. 1056/2011

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León núm. 1542/2011

Sentencia del Tribunal Supremo español 651/2011

Sentencia del Superior Tribunal de Justiça brasileiro, Segunda Turma, en el Recurso Especial núm. 1.229.308, de 22 de febrero de 2011

Sentencia del Supremo Tribunal Federal brasileiro en el Recurso Extraordinário núm. 603.191, de 1º de agosto de 2011